الرأى المهنى للمراجع

من قياس الإيرادات والنفقات والأرباح وتوزيعاتها

فى ضوء المعايير المحاسبية

رقم الايداع

٢٠٠١/١٥٤٦٤

الترقيم الدولى

I.S.B.N

أ.د. أمين السيد احمد لطفى

٣٦ ش شريف - القاهرة

تم الطبع لدى

المؤسسة الفنية للطباعة والنشر

حمدى سلامة وشركاه

٣ ش المخبز - التعاون - فيصل

ت : ٣٨٤٩٤٨٤

بسم الله الرحمن الرحيم

" قل لو كان البحر مدادا لكلمات ربى لنفد البحر
قبل ان تنفد كلمات ربى ولو جئنا بمثله مددا "

(صدق الله العظيم)

إهداء الى

زوجتى ، ،

وسارة ، ،

وأحمد .

ما بال هذا الزمان

يضن علينا برجال

ينبهون الناس ويرفعون الإلتباس

ويفكرون بحزم ويعملون بعزم

ولا ينفكون حتى ينالو ما يقصدون

المؤلف فى . سطور

١- دكتور الفلسفة فى المحاسبة عام ١٩٨٩ .

٢- أستاذ المحاسبة والمراجعة بجامعة القاهرة .

٣- محاسب ومراجع قانونى .

٤- رئيس مجلس ادارة جمعية الإستشارات المصرية .

٥- عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .

٦- عضو جمعية الأوراق المالية .

٧- زميل جمعية الضرائب المصرية والدولية .

٨- تأليف أكثر من ٤٥ كتاب فى مجال العلوم المحاسبية .

٩- اعداد أكثر من ٢٠ بحثا علميا فى مجال المراجعة والمحاسبة .

١٠- مؤسس ورئيس شركة جارانتى لتداول الأوراق المالية وامساك السجلات .

١١- رئيس مكتب محاسبون ومستشارون ٣٦ ش شريف - القاهرة .
٥١ رابعة الإستثمارى-مدينة نصر.

١٢- رئيس مجلس ادارة مجلة اخبار المال والأقتصاد .

مقدمـه :-

يهتم هذا الكتاب بدراسة الرأى المهنى للمراجع تجاه مشاكل القياس للإيرادات والمصروفات والأرباح وتوزيعاتها في ضوء المعايير المحاسبية .

فلاشك أن مشاكل القياس والإعتراف بالإيراد تعد من أصعب ما تواجهه مهنة المحاسبة والمراجعة ، فعلى الرغم من وجود بعض الإرشادات العامة الا أن تعدد الطرق في تسويق المنتجات والخدمات تجعل من الصعوبة بمكان وضع قواعد تطبق في كافة الحالات ، وليس بخاف فان تعدد الدعاوى القضائية الخاصة بمشاكل قياس الإيرادات والإعتراف بها توضح مدى صعوبة تحديد توقيت ومقدار الإيرادات التى يلزم الإعتراف بها .

وعادة ما يرتبط القياس المحاسبى للمصروفات بمفهوم مقابلة الإيرادات بالنفقات ، حيث يتعين تخفيض الأعباء الخاصة بالمصروفات التى تتحملها المنشأة على الفترات المحاسبية التى تتحقق فيها الإيرادات المتعلقة بها كلما كان ذلك ممكنا عمليا ، بعبارة أخرى يتعين تحديد العلاقة بين المصروفات والإيرادات المحققة خلال الفترة – فاذا وجدت – علاقة يتم تحميل ذلك المصروف على الإيرادات المحققة . ومثال ذلك تكلفة البضاعة المباعة أو مصروفات الأجور خلال الفترة ، أما اذا اتضح عدم وجود تلك العلاقة فعادة ما يتم توزيع المصروف على فترات زمنية بطريقة المقابلة المنطقية المنظمة – مثال ذلك محاسبة الإهلاك ، أما اذا تعذر متابعة تلك العلاقة فانه يفضل تحميل تلك المصروفات على ايرادات الفترة التى استفادت بما تم انفاقه منها ، ولذلك نشأت مشاكل تحديد وقياس النفقات الإيرادية والإيرادية المؤجلة (المتعلقة بالنفقات الإيرادية المؤجلة) والمصروفات الرأسمالية (المتعلقة

بالأصول الثابتة) ، وطبيعة وأنواع كل منها وأسس التفرقة بينها ، وهكذا ظهرت عديد المشكلات المرتبطة بقياس النفقات على سبيل المثال المعالجة المحاسبية لتكلفة الإقتراض وهل يتم تحميلها كمصروفات جارية أم تحمل على تكلفة الأصل الثابت ، أو المعالجة المحاسبية لتكلفة البحوث والتطوير وقواعد توزيعها وتخصيصها على الفترات المحاسبية .

ولاشك أن تحديد صافى الربح في ظل الفروض المحاسبية (على سبيل المثال فرض الإستمرارية) يثير عديد من المشاكل التى تتطلب التسويات والمعالجات اللازمة لتخصيص الإيرادات والنفقات على الفترات المحاسبية ورغما عن أن ذلك يعتبر مسألة محاسبية ، الا أنه كثيرا ما تتدخل الإعتبارات القانونية (كتحديد الربح القابل للتوزيع وتوزيعه على الأطراف المرتبطة طبقا لأحكام القانون والنظام الأساسى للشركة) .

ومتى تم للمحاسبين التحديد والقياس والإفصاح عن الدخل وتوزيعاته في القوائم المالية ، جاء دور المراجعين للتحقق من التزام منشآت الأعمال بمعايير المحاسبة الدولية أو المحلية والتشريعات القانونية ونظام الشركة وعقددها ، حيث يقع على المراجعين أو مراقبى الحسابات عديد من المسئوليات سواء العقدية أو التقصيرية أو المسئوليات المدنية والجنائية والتأديبية وذلك كله اما تجاه العميل أو الطرف الثالث (البنوك أو الدائنين) أو المجتمع .

تحقيقا لأهداف ذلك الكتاب فقد تم تقسيمه الى خمسة فصول رئيسية هى :-

حيث يتناول الفصل الأول الرأى المهنى للمراجع من قياس الإيرادات والإعتراف بها في ضوء معايير المحاسبة ، حيث يتم دراسة مفهوم الإيرادات والعناصر المكونة له ، والرأى المهنى للمراجع عند قياس الإيرادات وعند الإعتراف به واثباته وعند الإفصاح عنه في القوائم المالية .

أما الفصلين الثانى والثالث فقد تناولا **الرأى المهنى للمراجع من القياس المحاسبى للنفقات** ، حيث يتم دراسة مفهوم وطبيعة النفقات وأهمية المحاسبة عنها والمشاكل المحاسبية لقياسها ، وطبيعة وأنواع النفقات الإيرادية والإيرادية المؤجلة والرأسمالية وأسس التفرقة بينها ، والرأى المهنى للمراجع لمشاكل قياس النفقات الإيرادية (سواء تحميل المصروفات على الفترة أو تحميل تكلفة المخزون المستنفذة في قائمة الدخل) ، والرأى المهنى للمراجع لمشاكل قياس النفقات الإيرادية المؤجلة (توزيع الأصول غير الملموسة على سبيل المثال براءة الإختراع وحقوق التكاليف والنشر وشهرة المحل وتكاليف البحوث والتطوير) على الفترة المحاسبية ، وكذلك فقد يتم دراسة الرأى المهنى للمراجع من مشاكل قياس النفقات الرأسمالية ، حيث يتم تناول مفهوم الأصول الثابتة وخصائصها ومشاكل الإعتراف بها واثباتها ، والقياس الأولى لها ، وتحديد العناصر التى تدرج ضمن تكلفتها : (تكلفة المبانى والأراضى وتكاليف الإقتراض خلال فترة الإنشاء) ، وكيفية قياس تكلفة إقتنائها ، والمعالجة المحاسبية للنفقات المرتبطة بها واللاحقة لإقتنائها في ضوء المعايير المحاسبية .

وقد تناول الفصل الرابع **الرأى المهنى للمراجع من القياس المحاسبى للإهلاك والمخصصات والإحتياطيات** ، حيث يتم دراسة الرأى المهنى للمراجع للقياس المحاسبى للإهلاك ، وبالتالى يتم تحديد طبيعة وأهمية الإهلاك ، وطرق حسابه ، ومشاكل الإعتراف المحاسبى للإهلاك ، ومشاكل تحديد العمر الإفتراضى للأصول الثابتة عند اقتنائها أو عند اعادة النظر في حسابه أو في طرق الإهلاك ، وكيفية الإفصاح عن اهلاك الأصول الثابتة ، وكذلك فقد يتم دراسة الرأى المهنى للمراجع عند قياس المخصصات والإحتياطيات ، حيث

يتم تعريف طبيعة كل منهما ومعايير التفرقة بينهما ، وأنواع كل منهما ومشاكل القياس المرتبطة بهما في ضوء المعايير المحاسبية والتشريعات القائمة .

أما الفصل الخامس فقد تم تناول **رأى المراجع المهنى من قياس الأرباح وتوزيعاتها** ، حيث تم تعريف الدخل وطبيعته ومكوناته وكيفية عرضه طبقا للمعايير المحاسبية ، كما تم تحديد مشاكل قياس صافى ربح أو خسارة الفترة الناتجة من الأنشطة العادية والبنود غير العادية ، كما تم ابراز المعالجة المحاسبية للعمليات أو الأنشطة أو القطاعات التى توقفت وكيفية عرضها ، كذلك فقد تم دراسة قياس آثار التغيرات في التقديرات المحاسبية أو السياسات المحاسبية أو الأخطاء الجوهرية على القوائم المالية ، وأخيرا فقد تم دراسة رأى المراجع المهنى من الأرباح القابلة للتوزيع حيث يتم دراسة تلك الأرباح من الناحية المحاسبية والقانونية ، وكيفية تحديدها وقياسها وعرضها في القوائم المالية ، كما تم دراسة عديد من المشاكل العملية المرتبطة بها على سبيل المثال اهلاك الأصول الثابتة وانخفاض قيمة الأصول عند توزيع الأرباح في ضوء أحكام القضايا القانونية المرتبطة ، ومشاكل توزيع الأرباح الرأسمالية ومعايير توزيعها ، كذلك تم دراسة مدى امكانية توزيع أرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة ، ومدى امكانية اجراء توزيعات من الإحتياطيات أو الزيادة غير الملائمة للمخصصات ، أيضا تم دراسة مدى امكانية تحويل الأرباح الى الإحتياطيات أو رأس المال ، فضلا عن دراسة مدى امكانية توزيع الكوبونات سواء النهائية أو المؤقتة وحكم الكوبونات التى يسقط حق أصحابها في المطالبة بها .

ويتميز ذلك الكتاب بأنه يغطى ويشرح بالتفصيل الرأى المهنى للمراجع من مشاكل القياس المحاسبية للإيرادات والنفقات والأرباح وتوزيعاتها في ضوء كافة معايير المحاسبة سواء المصرية أو الدولية أو الأمريكية ، ومن جهة أخرى فقد أورد المؤلف عديد من الحالات العملية التى تواجه المراجعين في الممارسة التطبيقية عند قيامهم بمراجعة حسابات منشآت الأعمال ، وتعتمد تلك الحالات العملية على ما ورد بامتحانات المحاسبين القانونيين بالولايات المتحدة الأمريكية أو بامتحانات جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، فضلا عما تضمنته الدورات التدريبية عن معايير المحاسبة المصرية وتطبيقاتها العملية .

ويأمل المؤلف أن يكون قد وفقه الله في اخراج كتاب متكامل في المراجعة عن المشاكل المرتبطة بقياس الإيرادات والنفقات والربح وتوزيعاته طبقا لأحدث المعايير المهنية وفى ضوء التطبيقات والممارسات المهنية ، وبذلك يكون الكتاب قد جمع بين النظرية والتطبيق ، ومن ثم يكون قد ساهم في خدمة مهنة المحاسبة والمراجعة على مستوى العالم العربى ، ويمثل اضافة علمية الى المكتبة العربية التى تفتقر بشكل واضح الى تلك النوعية من المؤلفات العلمية المهنية .

وأسأل الله التوفيق ،،،

المؤلف

أ .د . أمين السيد أحمد لطفى

القاهرة ٢٠٠٢

الفصل الأول

الرأى المهنى للمراجع

من مشاكل القياس والاعتراف بالايراد

الفصل الأول

الرأى المهنى للمراجع

من مشاكل القياس والإعتراف بالإيراد

مقدمه :

إن مشاكل القياس والإعتراف (إثبات) بالإيراد Revenue Recognition تمثل مشكلة من أصعب المشاكل التى تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة ، فعلى الرغم من وجود بعض الإرشادات العامة ، فإن تعدد الطرق المستخدمة في تسويق المنتجات والخدمات تجعل من الصعوبة بمكان وضع قواعد تنطبق على كل الحالات . ولاشك أن تعدد الدعاوى القضائية الكبرى التى تتضمن مشاكل قياس واعتراف (إثبات) بالإيراد توضح مدى صعوبة تحديد توقيت ومقدار الإيراد الذى يلزم الإعتراف (الإثبات) به .

وعادة ما يثار بالنسبة لتحديد الإيراد عديد من المشاكل التى لعل أبرزها تحديد طبيعة ومكونات الإيراد ، تحديد إجراءات قياس الإيرادات ،حاسبيا ، وتحديد توقيت الإعتراف (إثبات) الإيرادات .

يهتم هذا الفصل بصفة رئيسية بدراسة الرأى المهنى للمراجع من مشكلات القياس والإعتراف بالإيراد ، وتحقيقا لذلك الهدف فسوف يتم تناول مفهوم الإيرادات والعناصر المكونة له (بيع السلع وتقديم الخدمات وإستخدام الآخرين لأصول المنشأة) ، كما يتم دراسة الرأى المهنى للمراجع عند قياس الإيراد سواء عند قياس المعاملات غير النقدية ، ومعاملات البيع عند تأجيل التدفق

النقدى الداخل للمنشأة ، وقياس بيع البضائع التى يتضمن سعرها مبلغ محدد كمقابل لتأدية خدمات مستقبلية ، كما يتم دراسة الرأى المهنى للمراجع من الإعتراف بالإيراد وإثباته بالدفاتر سواء تلك المرتبطة ببيع السلع أو تأدية الخدمات أو المرتبطة باستخدام الغير لأصول المنشأة ، وأخيرا يتم دراسة الرأى المهنى من الإفصاح عن الإيرادات .

في ضوء ما تقدم ينقسم الفصل الى الموضوعات التالية :-

١/١ مفهوم الإيرادات والعناصر المكونة له .

١/٢ الرأى المهنى للمراجع عند قياس الإيراد .

١/٣ الرأى المهنى للمراجع عند الإعتراف (إثبات) بالإيراد .

١/٤ الرأى المهنى للمراجع عند الإفصاح عن الإيراد .

١/٥ حالات ومشاكل عملية .

١/١ مفهوم الإيرادات والعناصر المكونة له

بصفة عامة يشمل مصطلح الدخل Income كل من مصطلح الإيراد Revenue والأرباح Profit ، ويعرف الدخل في نطاق إعداد وعرض القوائم المالية بأنه عبارة عن :-

" الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تتمثل في التدفقات الداخلة أو الزيادة في قيم الأصول أو النقص في الإلتزامات التى ينتج عنها جميعا زيادة في حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة من مساهمة أصحاب المشروع والتغير في حقوق الملكية بعد إستبعاد المعاملات المتعلقة بالمساهمين من سداد رأس المال أو توزيعات الأرباح ورد رأس المال " .

وتطبيقا لذلك يعرف الإيراد تطبيقا للمعيار المحاسبى الدولى رقم (١٨) والمعيار المحاسبى المصرى رقم (١١) بعنوان الإيراد بأنه عبارة عن :-

" الدخل الذى ينشأ في نطاق ممارسة المنشأة لأنشطتها العادية ويشار اليه بمسميات عديدة مثل المبيعات والأتعاب والعوائد وتوزيعات الأرباح والإتاوات وذلك كله طبقا لطبيعة النشاط العادى بالمنشأة " .

هناك أساسان في تحديد مكونات الإيراد ، يقضى الأول بأن تقتصر الإيرادات على ما ينتج من ممارسة نشاط المنشأة التجارى أو الصناعى ، أما الأساس الثانى فهو لا يقتصر فقط على الإيرادات التى تنتج من النشاط العادى للمنشأة وانما يدخل فيها أى موارد أخرى بخلاف ذلك ، حيث بموجب ذلك تشتمل أيضا على المكاسب الرأسمالية والمكاسب الناتجة عن الإستثمارات في أوراق مالية وغيرها من الإيرادات العارضة . وتأخذ معايير المحاسبة سواء الدولية أو المصرية بذلك الأساس الثانى حيث تضم ايرادات الأنشطة العادية

للمنشأة بجانب المكاسب تحت مصطلح الدخل ، ولاشك فإن التمييز بين الإيرادات الناتجة من الأنشطة العادية والإيرادات الأخرى في قائمة الدخل سيؤدى لنتائج أفضل بالنسبة لأغراض قياس كفاءة المنشأة وإتخاذ القرارات الإستثمارية .

تأسيسا على ذلك يتضمن الإيراد في إطار تطبيق المعايير المحاسبية كلا من المكونات التالية :-

١- بيع السلع Sales of Goods

وتتضمن السلع كل من السلعة المنتجة بمعرفة المنشأة بغرض البيع ، وكذلك السلع المشتراة بغرض إعادة بيعها مثل البضائع المشتراة بواسطة تاجر التجزئة أو الأراضى والممتلكات الأخرى التى تحتفظ بها المنشأة بغرض إعادة بيعها .

٢- تقديم الخدمات Rendering of Services

وتتمثل في قيام المنشأة بتنفيذ عمل متفق عليه بموجب عقد خلال فترة زمنية متفق عليها والتي قد تكون فترة مالية واحدة أو أكثر .

٣- إستخدام الآخرين لأصول المنشأة
The Use of Others of Enterprise Resources

وينتج عن إستخدام الآخرين لأصول المنشأة الإيرادات التالية :-

أ - عوائد Interests

وهى تكون مقابل إستخدام النقدية أو ما في حكمها أو المبالغ المستحقة للمنشأة .

ب- إتاوات Roylities

وهى تكون مقابل إستخدام الأصول طويلة الأجل الخاصة بالمنشأة مثل براءات الإختراع والعلامات التجارية وحقوق الإمتياز وحقوق الطبع والنشر وبرامج الحاسب الآلى .

جـ- توزيعات الأرباح Dividends

وهى تتمثل في توزيعات أرباح نتيجة مساهمة المنشأة في منشأة أو منشآت أخرى .

وحيث أن المشكلة الأساسية في المحاسبة عن الإيراد هى متى يتحقق الإيراد ، فقد حددت المعايير المحاسبية الدولية والمصرية أن الإيراد يتحقق عندما يكون هناك توقع كافى بأن هناك منافع إقتصادية مستقبلية سوف تتدفق الى المنشأة وأنه يمكن قياس قيمة تلك المنافع بطريقة منطقية يعتمد عليها .

وفى ضوء تعريف الإيراد وفقا لما تقدم لا يعتبر ايرادا كل مما يأتى :-

أ - المبالغ المحصلة لحساب طرف أخر .

مثل ضرائب المبيعات والضرائب على البضائع والخدمات وضرائب القيمة المضافة ، حيث أن هذه المبالغ لا تعتبر ضمن المنافع الإقتصادية التى تتدفق الى المنشأة ، كما أنه لا ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية .

ب-عمليات التوكيلات .

حيث أن إجمالى التدفق النقدى الداخل للمنشأة (الوكيل) يتضمن المبالغ المحصلة لحساب الموكل والتي لا ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية ، وبالتالى فان المبالغ المحصلة بالنيابة عن الموكل لا تدرج ضمن ايرادات الوكيل ، حيث يقتصر الإيراد على قيمة العمولة المستحقة فقط .

٢/١ الرأى المهنى للمراجع عند قياس الإيرادات

يتم تحديد قيمة الإيرادات الناتجة عن أى معاملة بموجب إتفاق بين المنشأة والمشرى أو متلقى الخدمة أو مستخدم الأصل موضوع الإتفاق .

بصفة عامة يتحكم في تحديد وقياس الإيرادات عدة إعتبارات أهمها (١) الإمكانية العملية للقياس **Practicability** والتي ترتبط بالأهمية النسبية **Materiality** (حيث إذا كان أحد عناصر الإيرادات ذو أهمية محدودة بالنسبة للمستخدمين المعنيين فإنه قد يبذل أدنى مجهود في تحديده أو قد يتم دمجه مع بعض العناصر الأخرى للإيرادات ولا يظهر كبند مستقل في القوائم المالية) ، (٢) موضوعية القياس **Objectivity** (حيث يتعين التحقق من صحة قياس وتحديد الإيرادات ويتطلب ذلك أن تكون قابلة للتحقق منها **Verifiability** عن طريق إعتمادها على حقائق وأحداث يمكن مراجعتها ويقتضى ذلك أن تكون مؤيدة بمستندات ملائمة ، (٣) إعتبار التحفظ **Conservatism** حيث يتطلب الأمر أخذ المخاطر في الحسبان بالنسبة لكل موقف وتحديد آثارها ، حيث أن كثير من معلومات الإيرادات قد تعتمد على التقدير الشخصى وتقييم الأحداث الحاضرة والمستقبلية ومن هنا يلعب التحفظ دورا كبير في مثل تلك الحالات .

وقد أشارت معايير المحاسبة الدولية أو المصرية الى رأى المراجع المهنى من مشكلات القياس المحاسبى للإيراد ، حيث يتعين قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للمنشأة مع الأخذ في الإعتبار إستبعاد قيمة أى خصم تجارى أو خصم كمية قد تسمح به المنشأة من قيمة الإيراد . [١]

---

[١] يعرف مصطلح *القيمة العادلة* **Fair Value** بأنه عبارة عن القيمة التبادلية لأصل معين بين بائع ومشترى كل منهما لديه الرغبة في التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة .

وفى معظم الأحوال يأخذ المقابل المشار اليه شكل النقدية أو ما في حكمها، وبالتالى يسهل قياس الإيراد – حيث يمثل المبلغ المستلم أو المستحق من النقدية أو ما في حكمها .

وقد حصرت المعايير المحاسبية المشكلات الرئيسية لعملية قياس الإيراد في ثلاثة هى :–

١– قياس المعاملات غير النقدية (مثل عقود المقايضة) .

٢– قياس البيع عند تأجيل التدفق النقدى الداخل للمنشأة .

٣– قياس بضاعة يتضمن سعرها مبلغ محدد كمقابل لتأدية خدمات مستقبلية .

وفيما يلى شرح موجز لتلك المشكلات الرئيسية الثلاثة موضحا الرأى المهنى للمراجع في ضوء المعايير المحاسبية .

١– الرأى المهنى للمراجع من قياس المعاملات غير النقدية

تختلف المعالجة المحاسبية للمعاملات غير النقدية حسب طبيعة وتماثل نوع البضائع أو الخدمات محل التبادل ويمكن ايضاح ذلك على النحو التالى:–

١– عند تبادل بضائع أو خدمات ذات طبيعة وقيم عادلة متماثلة فإن ذلك التبادل لا يترتب عليه معاملة ينتج عنها ايرادا .

٢– أما عند تبادل بضائع أو تقديم خدمات ذات طبيعة وقيم عادلة مختلفة فان التبادل في تلك الحالة يعتبر معاملة ينتج عنها ايرادا ، يتم تقديمها أو تسويقها بأية تحويلات مسددة أو محصلة لنقدية وما في حكمها .

٢- الرأى المهنى للمراجع من قياس البيع مع تأجيل التدفقات الداخلة من النقدية

يتم البيع مع تأجيل التدفق الداخل للمنشأة من النقدية أو ما في حكمها حين تمنح المنشأة ائتمانا للمشترين لبضائعها أو خدماتها ، بما يعنى وجود ترتيبات تمويلية ترتبط بتلك المعاملات .

في مثل تلك الحالات فإن القيمة العادلة للمقابل تقل عن القيمة المستلمة فعلا أو المستحقة ، حيث يتمثل الفرق في قيمة الفوائد التمويلية المتعلقة بتأجيل التدفق النقدى ، والتي ينبغى إتباعها كإيراد على مدار فترة تحصيل ذلك المقابل النقدى لعملية البيع أو تقديم الخدمة .

على سبيل المثال قد تمنح المنشأة إئتمانا لأحد المشترين بدون عائد أو قد تقبل من ذلك المشترى ورقة قبض بعائد يقل عن معدل العائد السارى بالسوق وذلك كمقابل للبضاعة المباعة .

وحيث أن ذلك الإتفاق يتضمن في جوهره عملية تمويل فيتم تحديد القيمة العادلة للمقابل (الإيراد) عن طريق خصم كافة المتحصلات النقدية المستقبلية (القيمة الحالية للمتحصلات المستقبلية) وذلك على أساس معدل العائد الذى يتم تحديده للوصول الى السعر النقدى الحالى للسلع أو الخدمات من خلال إحدى الطريقتين التاليتين :-

أ - معدل العائد السائد على نفس النوع من أداة الوفاء الممنوحة من العملاء بنفس الشروط الإئتمانية .

ب- معدل العائد المدرج على القيمة الإسمية لأداة الوفاء .

ويتم إدراج الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الإسمية للمقابل كإيرادات عن عوائد على مدار فترة الإئتمان الممنوحة .

٣- الرأى المهنى للمراجع من قياس البيع عندما يتضمن السعر مبلغ محدد مقابل تأدية خدمات مستقبلية

فقد يتضمن سعر بيع أحد المنتجات (مثل مبيعات برامج الحاسب الآلى) مبلغ محدد مقابل تأدية خدمات مستقبلية (تقديم خدمة ما بعد البيع بصورة مجانية) ، فإنه يجب أن يتم تأجيل إثبات ذلك المبلغ المحدد لتأدية الخدمات كإيراد وتسجيله على مدار فترة تأدية الخدمة المستقبلية .

أيضا من أمثلة المعاملات الأخرى التى تنطوى في مضمونها على عملية بيع مع تأدية خدمات مستقبلية – مما يستوجب معه الفصل بينهما عند إثبات الإيراد ما يلى :-

- مبيعات البضائع الإستهلاكية التى تتضمن خدمات مجانية لفترة الضمان .
- القروض المخصومة التى يحتفظ فيها المقرض بجزء من القرض لمقابلة خدمة الدين مثل عمولات الإرتباط .
- أتعاب حقوق الإمتياز التى تغطى التوريدات الأساسية الأولى وخدمات مستقبلية مستمرة .

١/٣ الرأى المهنى للمراجع عند الإعتراف (إثبات) الإيراد

يتم الإعتراف بالإيراد وإثباته عندما :-

١- يكون هناك إحتمال قوى بأن المنافع الإقتصادية المستقبلية الناتجة عن المعاملات ستتدفق الى المنشأة . ويشار الى ذلك بالإيراد المكتسب Earned Revenue عن طريق الشركة ، ويعتبر الإيراد مكتسب عندما

تقوم الشركة بصورة جوهرية بأداء ما يلزم عليها أداؤه لتحوز المنافع الممثلة لتلك الإيرادات .

٢- أن هذه المنافع يمكن قياسها بدقة وبدرجة منطقية يمكن الإعتماد عليها، ويتم ذلك عندما يكون الإيراد محققا **Realized** (ويكون ذلك عند مبادلة سلع أو خدمات بنقدية أو بحقوق نقدية أو حسابات قبض) ، كما تكون الإيرادات قابلة للتحقق **Realizable** عندما تكون الأصول التى تحصل عليها الشركة في عملية التبادل قابلة للتحويل بشكل سريع الى مقادير معلومة من النقدية أو ما في حكمها .

وتطبيقا لذلك فقد حددت المعايير المحاسبية الظروف والأحوال التى تتحقق فيها تلك المعايير بالنسبة لكل نوع من أنواع تولد الإيرادات على النحو التالى:-

١/٣/١ الموقف المهنى للإعتراف بالإيراد المتعلق ببيع السلع

يتم الإعتراف بالإيراد (وإثباته) الناتج عن بيع السلع إذا تم إستيفاء كافة الشروط الخمسة التالية :-

١- أن تقوم المنشأة بتحويل المخاطر والعوائد الأساسية الجوهرية المتعلقة بملكية السلع الى المشترى .

٢- ألا تحتفظ المنشأة بحق التدخل الإدارى التى ترتبط عادة بالملكية كما تحتفظ المنشأة بالرقابة الفعالة على السلع المباعة .

٣- أمكانية قياس قيمة الإيراد بشكل دقيق وبطريقة يمكن الإعتماد عليها.

٤- توافر توقع كاف عن تدفق المنافع الإقتصادية المصاحبة للمعاملة الى المنشأة .

٥- إمكانية تحديد قيمة التكاليف التى تحملتها أو ستتحملها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بشكل دقيق ويمكن الإعتماد عليه .

وغنى عن البيان فإن كافة الشروط السابقة تتحقق في نفس التوقيت ، ومن ثم ليس هناك مجال للشك في مدى الإعتراف بالإيراد (أو إثباته) ، فعلى سبيل المثال عند تسلم البضائع والسلع للعميل أو يتم شحنها له ويتم إستلامها في نفس اليوم فعادة ما يمكن ويجب إثبات المبيعات والإيرادات ، بعبارة أخرى يعترف بالإيراد من بيع السلع والمنتجات في تاريخ البيع ، وهو ما يعنى عادة تاريخ التسليم للعملاء .

وتجدر الإشارة فإن هناك عديد من المشاكل والصعوبات التى تواجه المراجع المهنى عند تحققه من توافر تلك الشروط ، وفيما يلى شرح موجز لها والموقف المهنى الملائم .

١- تحديد التوقيت الذى قامت فيه المنشأة بنقل المخاطر والعوائد الأساسية للملكية الى المشترى ، ويتطلب ذلك من المراجع فحص الظروف المحيطة بالمعاملة على النحو التالى :-

أ - في حالة تزامن نقل مخاطر وعوائد الملكية مع نقل حق الملكية القانونى أو نقل حيازة الأصل الى المشترى كما هو الحال في أغلب عمليات البيع بالتجزئة .

ب- وفى حالات أخرى قد تنتقل مخاطر ومكاسب الملكية الى المشترى في وقت يختلف عن وقت نقل حق الملكية أو نقل حيازة الأصل له .

وتوجد حالتين يتم خلالهما انتقال حق الملكية وحيازة البضائع للمشترى مع إحتفاظ المنشأة بالمخاطر والمكاسب الأخرى للملكية ، يتعين في ضوئهما تحديد ما إذا كانت تلك المخاطر والمكاسب هامة أم لا ، وبالتالى تتحدد طبيعة

المعاملة وما إذا كانت تعتبر عملية بيع ويتم الإعتراف خلالها بالإيراد أم لا هما :-

أ- إحتفاظ المنشأة بالمخاطر الأساسية للملكية رغما عن إنتقال حق الملكية والحيازة الى المشترى - وفى تلك الحالة لا تعتبر المعاملة عملية بيع ولا يعترف بالإيراد وكأمثلة على تلك المعاملات ما يلى :-

- عندما يتوقف تحصيل الإيراد الخاص بعملية البيع على الإيراد الذى يحققه المشترى من بيعه للبضائع المشتراة .
- عندما يتم شحن البضائع على أساس الإستلام بعد التركيب والذى يعد جزءا أساسيا من العقد ولن يتم إستكماله بعد بمعرفة المنشأة .
- عندما يكون للمشترى الحق في إلغاء عملية الشراء لسبب محدد في عقد البيع ولا تكون المنشأة متأكدة من إحتمالات رد البضائع اليها .

ب- إحتفاظ المنشأة بأحد المخاطر الأساسية للملكية مع إنتقال حيازة البضائع الى المشترى :-

تعتبر المعاملة في تلك الحالة كعملية بيع تامة وبالتالى يتم الإعتراف بالإيراد الخاص بها ، وكأمثلة على تلك المعاملات ما يلى :-

- إحتفاظ البائع بحق الملكية القانونى للبضائع وذلك لغرض ضمان تحصيل القيمة المستحقة ، وفى تلك الحالة يمكن للمنشأة إثبات المعاملة والإعتراف بها كايراد إذا تم نقل المخاطر والمكاسب الأساسية للملكية .
- مبيعات التجزئة التى يحق للمشترى رد قيمة البضائع إذا لم تلقى قبولا من المستهلك بشرط أن يتوفر لدى البائع إمكانية تقدير قيمة المردودات المستقبلية بدقة وادراج قيمتها كالتزام .

- بيع البضاعة من تأخير الإستلام بناء على طلب المشترى بشرط أن يكون قد تم نقل حق الملكية القانونى للمشترى وقبل فاتورة البيع .

٢- مشاكل عدم إحتفاظ المنشأة بحق التدخل الإدارى المرتبطة بالملكية وعدم إحتفاظها بالرقابة الفعالة على السلع المباعة

حتى يتم الإعتراف (إثبات) بالإيراد الناتج من بيع السلع يجب على المنشأة أن :-

- لا تحتفظ بأى من حق التدخل الإدارى المستمر الذى كانت تتمتع به قبل عملية البيع .
- ولا أن تحتفظ بالرقابة الفعالة على البضاعة المباعة ، حيث تنتقل الرقابة الى المشترى .

الا أن هناك عدة حالات قد تحتفظ المنشأة ببعض من حقوق التدخل الإدارى على البضاعة المباعة ولكن ليس للدرجة التى كانت عليها قبل عملية البيع ، وفى تلك الأحوال تقوم المنشأة بإثبات المعاملة كعملية بيع وإثبات الإيراد المتعلقة بها ، وكأمثلة على تلك الحالات ما يلى :-

- قيام المنشأة التى تبنى عقارات للبيع ببيع كل وحدة من وحدات العقار لمشترين مختلفين مع إحتفاظها بحق إدارة المبنى . فحق التدخل الإدارى على الأصل المباع أقل في صورته بكثير عن ما إذا إستمرت في إمتلاك المبنى .
- قيام صاحب الإمتياز ببيع بضاعة لمشترى الإمتياز مع تحديد قيود على إستخدام تلك البضائع بأن يقتصر إستخدامها ضمن العمليات

المتعلقة بتشغيل الإمتياز فقط ، فمثل تلك الرقابة تكون أقل في صورتها عن الرقابة التى كان يمارسها صاحب الإمتياز على البضائع قبل عملية البيع .

٣– قياس قيمة الإيراد بشكل دقيق وبطريقة يمكن الإعتماد عليها

حيث يتم الإعتراف (إثبات) بالإيراد فقط عندما يكون هناك إحتمال قوى بأن المنشأة ستتسلم المقابل من عملية البيع – أى توجد درجة كافية من التأكد بأن المنافع الإقتصادية المستقبلية المرتبطة بالمعاملة سوف تتدفق الى المنشأة .

وعادة ما تؤجل المنشأة في الحياة العملية تحويل ملكية البضاعة أو حيازتها الى المشترى عندما يكون هناك إحتمال بعيد بشأن استلام المقابل لعملية البيع على أن يتم الإعتراف (إثبات) بعملية البيع وبالتالى الإيراد المتعلق بها فور زوال أسباب عدم التأكد .

ومثال ذلك عندما تقوم المنشأة بعملية بيع في دولة أجنبية ويكون من غير المؤكد أن الجهة الحكومية الأجنبية سوف تصرح بتحويل المقابل من عملية البيع ، حيث يتم تأجيل الإثبات والإعتراف بعملية البيع والإيراد المتعلق بها حتى يتم الحصول على التصريح المطلوب من الجهة الحكومية الأجنبية بشأن تحويل المقابل لعملية البيع وبالتالى تزول درجة عدم التأكد من إمكانية تحصيل مبلغ أدرج فعلا من قبل كإيراد ، وبالتالى فإن القيمة التى لن يتم تحصيلها والتي اصبح تحصيلها محل شك كبير يجب إدراجها بالمصروفات ولا يتم إستبعاد قيمتها من الإيراد السابق الإعتراف به .

٤- مشاكل تحديد قيمة التكاليف التى تحملتها أو ستتحملها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بشكل دقيق ويمكن الإعتماد عليه

حيث يجب الإعتراف (إثبات) بالإيراد فقط عندما تتحقق التكلفة المتعلقة به أو يمكن تحققها ، حيث أنه لتحقيق مبدأ قياس المعاملات بدقة وبطريقة يعتمد عليها يجب الإعتراف بالإيرادات والمصروفات المتعلقة بذات المعاملة في نفس الوقت وذلك بعد شحن البضائع ، وبناء عليه فإنه لا يمكن الإعتراف بالإيراد إذا لم يتم إدراج قيمة أى مقابل تم إستلامه عن بيع البضائع كالتزام .

١/٣/٢ الموقف المهنى للإعتراف (إثبات) بالإيراد المتعلق بتأدية الخدمات

يتم عادة الإعتراف (إثبات) بالإيراد الخاص بتنفيذ عملية تتضمن تأدية خدمة (أداء عمل متفق عليه بموجب عقد خلال فترة زمنية متفق عليها كعقود الإنشاءات أو خدمات الإعلان وعقود حقوق الإمتياز والإستشارات) عندما يمكن تقدير نتائجها بدقة كافية الى المدى الذى تم تنفيذه من المعاملة حتى تاريخ الميزانية .

ويمكن تقدير نتائج تنفيذ عملية معينة إذا توافرت كافة الشروط التالية :-

١- يمكن قياس قيمة الإيراد بدقة .

٢- من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الإقتصادية المتعلقة بالمعاملة الى المنشأة .

٣- يمكن القياس الدقيق لدرجة إتمام المعاملة في تاريخ الميزانية .

٤- يمكن القياس الدقيق للتكاليف التى تم تكبدها في العملية وكذا التكاليف اللازمة لإتمامها .

لذلك يجب أن يكون هناك إتفاق بين المنشأة والطرف المستفيد من الخدمة بشأن :-

- حقوق كل طرف فيما يتعلق بتنفيذ الخدمة وإستلامها .
- المقابل الذى سيتم تبادله وطريقة وشروط السداد .

وفى بعض الأحوال قد يكون هناك عدم تأكد جوهرى بشأن التكاليف التى يمكن أن يتكبدها المنشأة في سبيل تأدية الخدمة . حيث على سبيل المثال ربما تقوم منشأة ما بالإتفاق على تأدية خدمة ما وإستلام أتعاب مقابل ذلك رغما عن أنها لا تعلم قيمة التكاليف التى ستتكبدها حتى إتمام العملية ، وهنا يتعين على المنشأة أن تكون قادرة على تقدير التكاليف المتعلقة بها بدرجة مناسبة من الدقة بناء على الخبرة السابقة سواء لعقود مشابهة أو عقود مماثلة تم تنفيذها في الماضى ، وعادة ما يتطلب عملية التقدير على نظام فعال للموازنات .

وفى هذا الشأن تقوم المنشأة بمراجعة وتعديل الإيراد المقدر كلما تطلب الأمر ذلك في ضوء ما تم تنفيذه من الخدمة .

وجدير بالذكر فإنه خلال المراحل الأولى للمعاملة قد لا يمكن تقدير نتائج تنفيذ المعاملة بشكل يعتمد عليه ، ومع ذلك يكون من المتوقع بشكل كبير حصول المنشأة على الإيراد الذى يغطى تكاليف التنفيذ التى تم تحملها ، ولذلك في تلك الحالة يتم الإعتراف بالإيراد بقدر التكاليف المتكبدة والتي يتوقع تغطيتها فقط ، وحيث أن النتائج النهائية للمعاملة هنا لا يمكن توقعها بشكل يعتمد عليه – فلا يتم إدراج أية أرباح من هذه المرحلة .

كما أنه عندما لا يمكن تقدير نتائج تنفيذ العملية بشكل يعتمد عليه ويكون من غير المحتمل تغطية تكاليف التنفيذ فإنه لا يتم الإعتراف بالإيراد الخاص بهذه المعاملة على أن تدرج تكاليف التنفيذ التى تم تكبدها ضمن المصروفات

على أنه حينما تزول ظروف عدم التأكد المشار اليها والتي تمنع تقدير نتائج العملية فإنه يتم الإعتراف بالإيراد .

ولا يتم الإعتراف بالإيراد إلا إذا كان من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الإقتصادية المتعلقة بالمعاملة للمنشأة ، فإذا ظهرت درجة من عدم التأكد عن مدى إمكانية تحصيل مبلغ تم إدراجه فعلا ضمن الإيراد فإن القيمة التى يكون من المتوقع عدم تحصيلها أو القيمة التى أصبح تحصيلها محل شك كبير يجب إدراجها ضمن المصروفات مع عدم إستبعادها من قيمة الإيراد المعترف به فعلا من قبل .

ويطلق على طريقة الإعتراف بالإيراد الى المدى الذى تم تنفيذه من المعاملة طريقة نسب الإتمام ، وبموجب تلك الطريقة يتم الإعتراف بالإيراد خلال الفترات المحاسبية التى يتم تأدية الخدمة خلالها . ويمكن تحديد مستوى إتمام المعاملات بأكثر من طريقة حيث تستخدم المنشأة الطريقة التى تحدد بدرجة مقبولة الخدمة التى تم تأديتها وفى ضوء طبيعة الخدمة المؤداة ، ومن بين تلك الطرق :-

١- حصر الأعمال المنفذة فعلا .
٢- حساب نسبة الخدمات التى تم أدائها حتى تاريخ الميزانية الى إجمالى الخدمات الواجب تأديتها .
٣- حساب نسبة التكاليف المتكبدة حتى تاريخ الميزانية الى اجمالى التكاليف الكلية المقدرة لتنفيذ العملية ، حيث تتضمن التكاليف المتكبدة كافة التكاليف التى تعكس الخدمات المؤداة حتى تاريخ معين ، في حين تتضمن إجمالى التكاليف المقدرة لتنفيذ المعاملة كافة التكاليف التى تعكس الخدمات المؤداة والتي سيتم تأديتها .

وفى الحياة العملية عندما يتطلب تأدية الخدمة تنفيذ عدد غير محدد من الأعمال خلال فترة محددة من الوقت فإنه يتم الإعتراف بالإيراد بإستخدام طريقة القسط الثابت خلال الفترة إلا إذا توافر الدليل على أن أحد الطرق الأخرى تعبر بصورة أفضل عن مستوى الإتمام .

أمثلة عملية على الإعتراف (إثبات) بالإيراد المتعلق بتأدية خدمة

١- شركة السلام للإستشارات أتفقت على عقد مع أحد العملاء خلال عام ١٩٩٨ ينتهى تنفيذه بنهاية عام ٢٠٠٠ وقد كانت ايرادات العقد الإجمالية ٢٠٠٠٠٠ جنيه ، بينما بلغت تكاليف العقد خلال السنوات ١٩٩٨ - ٢٠٠٠ المبالغ ٤٠٠٠٠ ج ، ٦٠٠٠٠ ج ، ٥٠٠٠٠ ج على التوالى .

فإذا إفترض أنه بنهاية عام ١٩٩٨ تستطيع الشركة تقدير ناتج العقد المذكور بدرجة يمكنه الإعتماد عليها فإنها بالتالى تقوم بالإعتراف بالإيراد المتعلق بتلك السنة وذلك على أساس نسبة الإتمام التى وصل اليها العقد في نهاية عام ١٩٩٨ .

وبالتالى فإذا تم تحديد نسبة إتمام العملية على أساس نسبة التكاليف المتكبدة في تاريخه الى اجمالى التكاليف المقدرة للمعاملة تكون نسبة الإتمام ما يلى :-

= ٤٠٠٠٠ ÷ ١٥٠٠٠٠(٤٠٠٠٠+٦٠٠٠٠+٥٠٠٠٠) = ٢٦,٧% تقريبا .

وبالتالى يتم الإعتراف بإيراد قدره = ٢٠٠٠٠٠ × ٢٦,٧% = ٥٣٤٠٠ ج .

أما إذا لم تستطع الشركة تقدير ناتج العقد بدرجة يمكن الإعتماد عليها فإنه يجب الإعتراف فقط بالإيراد الى المدى الذى يقابل التكاليف المتكبدة حتى نهاية عام ١٩٩٨ والمتوقع استردادها وبالتالى يتم الإعتراف (إثبات) الإيراد ومقداره ٤٠٠٠٠ جنيه .

٢- شركة هوايت هاوس للإستشارات أتفقت على عقد مع أحد العملاء لتأدية خدمة إستشارات تبدأ إعتبارا من عام ١٩٩٩ والتي من المتوقع الإنتهاء منها بنهاية عام ٢٠٠١ ، وبلغ اجمالى ايراد العقد المذكور ٣٠٠٠٠٠ جنيه .

وفى نهاية عام ١٩٩٩ لم تتمكن الشركة من تقدير ناتج العقد المذكور بطريقة يمكن الإعتماد عليها بل أنه من المحتمل بشكل كبير أن كافة التكاليف المتكبدة خلال عام ١٩٩٩ البالغة ٤٠٠٠٠ جنيه سيتم استردادها .

وفى هذه الحالة يجب على المنشأة الإعتراف بإيراد مقداره ٤٠٠٠٠ جنيه يمثل الإيراد الخاص بالعملية الذى يقابل التكاليف المتكبدة خلال عام ١٩٩٩ والمتوقع استردادها .

وفى نهاية عام ٢٠٠٠ تمكنت الشركة من تقدير ناتج العقد المشار اليه بطريقة يمكن الإعتماد عليها حيث قدرت أن كافة التكاليف المتعلقة بالعقد تبلغ ٢٠٠٠٠٠ ج ، وأن نسبة الإتمام تبلغ ٦٠% بنهاية عام ١٩٩٩ .

لذلك في تلك الحالة يجب على المنشأة الإعتراف بإيراد عن عام ١٩٩٩ مقدراه ١١٠٠٠٠ ج يمثل اجمالى ايرادات العقد البالغة ٣٠٠٠٠٠ مضروبا في ٦٠% نسبة الإتمام حتى نهاية عام ١٩٩٩ ناقصا الإيراد الذى سبق الإعتراف به خلال عام ١٩٩٩ ومقداره ٤٠٠٠٠ .

وفى نهاية عام ٢٠٠١ إستمرت الشركة في قدرتها على تقدير الناتج من العقد بدرجة يمكن الإعتماد عليها حيث قدرت أن إجمالى التكاليف المتعلقة بتنفيذ العقد تبلغ ٢٥٠٠٠٠ ج وأن إجمالى ايرادات العقد سيتم زيادتها الى ٣٥٠٠٠٠ ج وأن نسبة الإعتماد بنهاية عام ٢٠٠١ تبلغ ٩٠% .

لذلك يجب على المنشأة الإعتراف بإيراد عن عام ٢٠٠١ قدره ١٦٥٠٠٠ ج يمثل اجمالى إيرادات العقد البالغة ٣٥٠٠٠٠ ج مضروبا في ٩٠% نسبة الإتمام .

حتى نهاية عام ٢٠٠١ ناقصا الإيراد الذى سبق الإعتراف به خلال عامى ١٩٩٩ - ٢٠٠٠ وقدره ٤٠٠٠٠ ج ، ١١٠٠٠٠ ج على التوالى .

وفى نهاية عام ٢٠٠٢ تم إستكمال تأدية الخدمة المتعلقة بالعقد بالكامل وذلك من اجمالى ايرادات العقد البالغة ٣٥٠٠٠٠ ج وقد بلغت اجمالى التكاليف الفعلية حتى نهاية الإستكمال ٢٤٠٠٠٠ ج .

لذلك يجب على المنشأة خلال عام ٢٠٠٢ الإعتراف بإيراد مقداره ٣٥٠٠٠ ج يمثل باقى ايرادات العقد (إجمالى إيرادات العقد ناقصا ما تم الإعتراف به كإيراد خلال السنوات ١٩٩٩ ، ٢٠٠٠ ، ٢٠٠١ وقدره ٣١٥٠٠٠ ج .

ويظهر الجدول التالى الإيرادات والتكاليف التى تم الإعتراف بها خلال سنوات تنفيذ العقد .

السنوات	الإيراد	نسبة الإتمام	التكلفة	الأرباح
٩٩	٤٠٠٠٠	—	٤٠٠٠٠	—
٢٠٠٠	١١٠٠٠٠	٦٠%	٨٠٠٠٠ (٢٠٠٠٠٠ ×٦٠%-٤٠٠٠٠)	٣٠٠٠٠
٢٠٠١	١٦٥٠٠٠	٩٠%	١٠٥٠٠٠(٢٥٠٠٠٠ ×٩٠%-١٢٠٠٠٠)	٦٠٠٠٠
٢٠٠٢	٣٥٠٠٠ (٣٥٠٠٠٠-٣١٥٠٠٠)	١٠٠%	١٥٠٠٠ (٢٤٠٠٠٠-٢٢٥٠٠٠)	٢٠٠٠٠
	٣٥٠٠٠٠		٢٤٠٠٠٠	١١٠٠٠٠

١/٣/٣ الرأى المهنى للمراجع للإعتراف (إثبات) بالإيراد المتعلقة بإستخدام الغير لأصول المنشأة

يجب الإعتراف بالإيراد الناتج من إستخدام الغير لموارد المنشأة والتي ينتج عنها عوائد أو إتاوات أو توزيعات الأرباح إذا توافر شرطين هما :-

١- يكون من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الإقتصادية المصاحبة للمعاملة الى المنشأة ، حيث في حالة وجود شك في مدى إمكانية تحصيل مبلغ أدرج فعلا بالإيراد فيجب إدراج ذلك المبلغ غير القابل للتحصيل أو الذى أصبح تحصيله محل شك كبير ضمن المصروفات وعدم إستبعاده من الإيرادات .

٢- يمكن قياس الإيراد بشكل دقيق وبطريقة يمكن الإعتماد عليها . ويتم الإعتراف بالإيراد في حالة توافر الشرطين طبقا للأسس التالية :-

١- العوائد :-

يتم الإعتراف بالعوائد على أساس نسبة زمنية أخذا في الإعتبار معدل العائد المستهدف على الأصل .

حيث يعتبر معدل العائد المستهدف على الأصل هو ذلك المعدل الواجب إستخدامه لخصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة خلال فترة عمر الأصل حتى تتساوى مع صافى القيمة الحالية للأصل ، حيث يجب أن يتضمن إيراد العائد قيمة إستهلاك الخصم أو العلاوة المصاحبة للأصل مثل الفرق بين القيمة الدفترية للسند وقيمته في تاريخ الإستحقاق .

والجدير بالذكر فإنه عند إقتناء إستثمار يدر عائد ويكون هناك عوائد مستحقة لم تحصل عن هذا الإستثمار قبل تاريخ الإقتناء فإنه يتم توزيع العوائد المستلمة بعد الإقتناء على الفترات المستحقة عنها قبل وبعد تاريخ الإقتناء على أن يدرج الإيراد بذلك الجزء المتعلق بالفترة التالية لتاريخ الإقتناء في حين يمثل الجزء الآخر تخفيضا لتكلفة إقتناء الإستثمار .

٢- توزيعات الأرباح

يتم الإعتراف بتوزيعات الأرباح حينما يصدر الحق لحاملى الأسهم في تحصيل مبالغ تلك التوزيعات ، وحينما يتقرر توزيع أرباح على الإستثمارات التى يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية وذلك من الأرباح المحققة قبل تاريخ إقتنائها فإنه يتم خصم تلك التوزيعات من تكلفة إقتناء الإستثمارات .

على أنه إذا كانت هناك صعوبة في تحديد نصيب الفترات الخاصة بالتوزيعات فإنه يتم الإعتراف بالتوزيعات كإيراد إلا إذا كانت التوزيعات تمثل بوضوح إسترداد لجزء من تكلفة إقتناء الإستثمارات .

٣- الإتـاوات

يتم الإعتراف بإيراد الإتاوات على أساس الإستحقاق وطبقا لشروط الإتفاق الخاص بها .

وتستحق الإتاوات طبقا لشروط الإتفاق بها ويتم الإعتراف بها عادة طبقا لذلك الأساس إلا إذا تبين لطبيعة المعاملة أنه من المناسب الإعتراف بالإيراد طبقا لأسس أخرى مناسبة ومنطقية .

١/٤ الرأى المهنى للمراجع عند الإفصاح عن الإيرادات

يجب على المراجع أن يتحقق من قيام المنشأة – عند إعداده للقوائم المالية بالإفصاح عن ما يلى :-

١- السياسات المحاسبية المتبعة للإعتراف بالأنواع الرئيسية للإيراد بما يتضمن الطريقة المستخدمة في تحديد مستوى الإتمام للعمليات التى تشتمل على تأدية خدمات .

٢- توزيع الإيراد المعترف به خلال الفترة على العناصر الأساسية المكونة له من بيع سلعة ، تأدية خدمات ، العوائد ، الإتاوات ، توزيعات الأرباح .

٣- قيمة الإيرادات الناتجة عن تبادل السلع والخدمات المدرجة ضمن كل مجموعة من مجموعات الإيراد الهامة .

٤- الأرباح والخسائر العرضية التى تنشأ عن بعض البنود مثل تكاليف فترة الضمان أو المطالبات أو الغرامات أو الخسائر المحتملة ، ويتم الإفصاح في ضوء المعيار المحاسبى الخاص بالظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية .

١/٥ حالات ومشاكل عملية

١/٥/١ حالات عملية

١- الحالة العملية الأولى :-

حدد الموقف المهنى للمراجع من القياس والإعتراف بالإيراد تطبيقا لمعيار المحاسبة الدولى والمصرى (رقم ١٨ ، ١١ على التوالى) في ضوء الحالات التالية :-

١- البيع الذى يتأجل فيه التسليم بناء على طلب المشترى - إلا أن المشترى - يملك البضاعة ووافق على ما جاء بالفاتورة .

٢- بضاعة موردة تحت شرط التركيب والإختبار .

٣- بضاعة موردة تحت شرط الإعتماد .

٤- بضاعة الأمانة .

٥- الدفع عند الإستلام .

٦- المبيعات التى يتم فيها سداد أقساط من المشترى الى البائع ويسلم البائع البضاعة فقط عند إستلامه السداد النهائى .

٧- إتفاقيات البيع / إعادة شراء بمعنى أن البائع يتفق على إعادة شراء نفس البضائع في تاريخ لاحق .

٨- النشرات والإشتراكات .

٩- المبيعات بالتقسيط .

١٠- الخصم التجارى وخصم الكمية .

١١- أتعاب التركيب .

١٢- أجور خدمات لاحقة تضمنتها قيمة السلعة .

١٣- عمولات الخدمات المالية .

١٤- رسوم الدخول .

١٥- رسوم التعليم .

١٦- رسوم الإشتراك والعضوية .

حل الحالة العملية :-

١- يجب إثبات الإيراد بغض النظر عن التسليم ، إلا أنه يجب أن يكون الصنف موجودا وجاهزا للتسليم وقت إثبات البيع .
٢- يجب عدم إثبات الإيراد حتى يقبل العميل الإستلام والتركيب ويتم الإختبار إلا إذا كانت عملية التركيب بسيطة جدا .
٣- يجب عدم إثبات الإيراد حتى يتم إستلام الشحنة من المشترى واعتماده لها أو بعد إنتهاء فترة الرفض المتفق عليها .
٤- لا يثبت الإيراد حتى يتم البيع الى طرف ثالث .
٥- يجب عدم اثبات الإيراد حتى يتم لستلام البائع أو مندوبه النقدية .
٦- يجب عدم اثبات الإيراد في مثل هذا النوع من المبيعات حتى يتم تسليم البضاعة ، ويمكن إثبات البيع عن إستلام مبلغ جوهرى من تحت الحساب .
٧- هذه الإتفاقيات هى إتفاقيات تمويل والنقدية الداخلة لا تعتبر ايرادا ولا تثبت كايراد .
٨- يثبت الإيراد بطريقة القسط الثابت خلال الفترة أو طبقا للمواد المرسلة إذا إختلفت المواد المرسلة من فترة لأخرى .
٩- يثبت الإيراد في تاريخ البيع بسعر البيع نقدا مستبعدا منه الفوائد ، وإذا كان التحصيل غير مؤكد يجب إثبات الإيراد فقط عند تحصيل القسط .
١٠- لا يعد ضمن تعريفات الإيراد حيث أنه يعتبر تخفيضا للتكاليف بالنسبة للمشترى ، وبالنسبة للبائع يجب خصمه عند تحديد الإيراد .

١١- تثبت كإيراد فقط عند إتمام تركيب المعدات وقبولها من العميل .

١٢- يتم تأجيل إثبات الجزء من السعر الذى يقابل الخدمة اللاحقة غير محددة القيمة ويتم إثباته في الوقت المناسب عند هذه الخدمة .

١٣- قد تؤدى الخدمة المالية على مرحلة واحدة أو خلال فترات من الزمن ، ومن ثم فإن رسوم هذه الخدمة قد تحمل مرة واحدة أو على فترات تأدية الخدمة أو العمر الزمنى للمعاملة المرتبطة بها . وقد تسدد هذه الرسوم بالكامل عند حدوثها ، أو تضاف الى القرض أو حساب آخر حيث يتم سدادها على مراحل ، ويتم في هذه الحالات الإعتراف بالإيراد في ضوء :

أ) ما إذا كان أداء الخدمة سيتم مرة واحدة وبشكل نهائى أم انها ستؤدى بشكل مستمر .

ب) حدوث التكاليف المرتبطة بالخدمة .

ج) توقيت قبض الدفعة الخاصة بالخدمة .

وبصفة عامة – فإن عمولات ترتيب أو منح قرض أى تسهيلات يتم الإعتراف بها عند الدخول في التعاقد ، ويجب الإعتراف بالتعهدات وأتعاب ادارة التسهيلات وخلال فترة سريان القرض أو التسهيلات ، مع الأخذ في الإعتبار الرصيد القائم من الإلتزام وطبيعة الخدمات المقدمة وتوقيت حدوث التكاليف المتعلقة بهذه الخدمات .

١٤- يجب الإعتراف بالإيراد الناتج عن الأداء الفنى والأحداث الخاصة الأخرى عند حدوثها ، وفى حالة الإشتراك لأكثر من حدث فيجب توزيع الرسوم على كل حدث بطريقة منتظمة .

١٥- يجب الإعتراف بالإيراد على مدار فترة التعليم .

١٦- يتوقف الإعتراف بها عند قبضها . أما إذا كانت هذه الرسوم تعطى للعضو الحق في خدمات أو مطبوعات دورية خلال السنة فيتم الإعتراف بها بطريقة منتظمة وأساس منطقى أخذا في الإعتبار توقيت وطبيعة الخدمات المؤداة .

١- الحالة العملية الثانية :-

في ضوء المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٨) والمصرى رقم (١١) بعنوان الإيراد - بصفتك مراجعا مهنيا - المطلوب الإجابة عى ما يلى :-

أ- من وجهة نظر البائع :-

- متى يتم الإعتراف بالإيراد الناتج عن مبيعات التقسيط (حيث يتم بموجبها سداد المقابل على أقساط) ؟
- هل تعتبر فوائد التقسيط ايرادا تحقق فعلا في السنة التى تمت فيها العملية أم هل يتحقق الإيراد الناتج من هذه الفوائد جزئيا وخلال الفترات المالية التى تسدد خلالها الأقساط ؟

ب- من وجهة نظر المشترى :

- هل تعتبر فوائد التقسيط مصروفا ايراديا (عبء مالى) واجب التحميل لحساب الأرباح والخسائر في السنة المالية التى تمت فيها عملية البيع بالتقسيط ؟ أم هل يجب تحميل كل فترة مالية بما يخصها من هذه الفوائد ؟

جـ- في ٩٩/١/١ اشترت شركة (أ) سيارة من شركة (ب) لتجارة السيارات سيارة ثمنها النقدى ١٠٠٠٠٠ ج واتفق على سداد الثمن على قسطين متساويين في ٩٩/١٢/٣١ ، ٢٠٠٠/١٢/٣١ مع احتساب فائدة مركبة بمعدل ١٢% سنويا . فإذا علمت أن القسط السنوى بلغ ٥٩١٧٠ ج وأن

القسطين سددا في مواعيدهما وأن السنة المالية للشركتين تنتهى في ١٢/٣١ من كل عام .

المطلوب :-

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة بدفاتر كل من شركة (أ) وشركة (ب) خلال عامى ١٩٩٩ ، ٢٠٠٠ .

٢- حل العملية الثانية :-

أ - من وجهة نظر البائع :

يتم الإعتراف بسعر البيع النقدى كايراد يتحقق كله في الفترة المالية التى تمت فيها الصفقة ، أما بالنسبة لفوائد التقسيط فانها لا تعتبر ايرادا يتحقق فعلا في الفترة المالية التى تتم فيها الصفقة ، بل ان الإيراد الناتج من هذه الفوائد يتحقق جزئيا وخلال الفترات المالية التى تسدد خلالها الأقساط .

ب- من وجهة نظر المشترى :

لا تعتبر جميع فوائد التقسيط مصروفا ايراديا أو عبئا ماليا يجب تحميلها لحساب الأرباح والخسائر في السنة المالية التى تمت فيها الصفقة ، كما لا تعتبر هذه الفوائد نفقة رأسمالية تضاف الى قيمة الأصل المشترى ، ولكن يجب تحميل كل فترة مالية بما يخصها من هذه الفوائد .

تمهيد حسابى لحساب فوائد التقسيط :

١٠٠٠٠٠	ثمن البيع النقدى للسيارة
١٢٠٠٠	+ فوائد تقسيط السنة الأولى ١٩٩٩ (١٠٠٠٠٠ × ١٢%)
١١٢٠٠٠	رصيد ١٩٩٩/١٢/٣١
٥٩١٧٠	- سداد القسط الأول في ١٩٩٩/١٢/٣١
٥٢٨٣٠	رصيد ٢٠٠٠/١/١

٦٣٤٠	+ فوائد تقسيط (السنة الثانية ٥٢٨٣٠ × ١٢%)
٥٩١٧٠	رصيد ٢٠٠٠/١٢/٣١
٥٩١٧٠	– سداد القسط الثانى

بيان باجمالى فوائد التقسيط :

فوائد السنة الأولى ١٩٩٩	١٢٠٠٠
فوائد السنة الثانية ٢٠٠٠	٦٣٤٠
	١٨٣٤٠

قيود اليومية :–

التاريخ	منه	له	البيـــان	منه	له	البيـــان
٩٩/٧/١	١١٨٣٤٠	 ١٠٠٠٠٠ ١٨٣٤٠	من حـ/ شركة (أ) الى مذكورين حـ/ المبيعات حـ/ فوائد تحت التسوية	١٠٠٠٠٠ ١٨٣٤٠	 ١١٨٣٤٠	من مذكورين حـ/ المشتريات حـ/ فوائد تحت التسوية الى حـ/ شركة (ب)
٩٩/١٢/٣١	٥٩١٧٠	٩١٧٠	من حـ/ البنك الى حـ/ شركة (أ)	٥٩١٧٠	٩١٧٠	من حـ/ شركة (ب) الى حـ/ البنك
	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	من حـ/ فوائد تحت التسوية الى حـ/ فوائد تقسيط	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	من حـ/ فوائد تقسيط الى حـ/ فوائد تحت التسوية
	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	من حـ/ المبيعات الى حـ/ المتاجرة	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	من حـ/ المتاجرة الى حـ/ المشتريات
	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	من حـ/ فوائد تقسيط الى حـ/ أ، خ	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	من حـ/ أ، خ الى حـ/ فوائد تقسيط
٢٠٠٠/١٢/٣١	٥٩١٧٠	٥٩١٧٠	من حـ/ البنك الى حـ/ شركة (أ)	٥٩١٧٠	٥٩١٧٠	من حـ/ شركة (ب) الى حـ/ البنك
	٦٣٤٠	٦٣٤٠	من حـ/ فوائد تحت التسوية الى حـ/ فوائد تقسيط	٦٣٤٠	٦٣٤٠	من حـ/ فوائد تقسيط الى حـ/ فوائد تحت التسوية
	٦٣٤٠	٦٣٤٠	من حـ/ فوائد تقسيط الى حـ/ أ، خ	٦٣٤٠	٦٣٤٠	من حـ/ أ، خ الى حـ/ فوائد تقسيط

٣- حالة عملية :-

قدمت شركة القاهرة للمبيعات البيانات التالية (التى تطبق نظام المخزون المستمر ونظام البيع بالتقسيط مع الإحتفاظ بحق الملكية ، وتعانى من درجة عالية من عدم التأكد المرتبطة بتحصيل قيمة المبيعات) . وبإعتبارك مراجعا مهنيا للشركة المطلوب توضيح المعالجة المحاسبية لمحاسبى الشركة للعمليات التالية في ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية (وعلى وجه التحديد المعيار الدولى رقم ١٨ ، والمصرى رقم ١١) :-

	١٩٩٩	٢٠٠٠	٢٠٠١
ايراد المبيعات المباعة بالتقسيط	١٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط	٨٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠
المتحصلات النقدية			
من مبيعات ١٩٩٩	٣٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠
من مبيعات ٢٠٠٠	—	٨٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
من مبيعات ٢٠٠١	—	—	١٥٠٠٠٠

الحل :-

١- نسبة مجمل الربح :-

	١٩٩٩	٢٠٠٠	٢٠٠١
ايراد المبيعات بالتقسيط	١٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
(-) تكلفة البضاعة المباعة	٨٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠
مجمل الربح	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
نسبة مجمل الربح	%٢٠	%٢٥	%٣٠

٢- الأرباح المحققة خلال أعوام ٩٩ ، ٢٠٠٠ ، ٢٠٠١ :

الأرباح المحققة خلال عام ٩٩ = ٣٠٠٠٠ × ٢٠% = ٦٠٠٠ ج .

الأرباح المحققة خلال عام ٢٠٠٠ = (٥٠٠٠٠ × ٢٠%) + (٨٠٠٠٠ × ٢٥%)

= ١٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠ ج .

الأرباح المحققة خلال عام ٢٠٠١ =

= (١٥٠٠٠ × ٢٠%) + (١٠٠٠٠٠ × ٢٥%) + (١٥٠٠٠٠ × ٣٠%)

= ٣٠٠٠ + ٢٥٠٠٠ + ٤٥٠٠٠

= ٧٣٠٠٠ ج .

٣- قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات المالية :

		أ- قيود اليومية خلال عام ٩٩
١٠٠٠٠٠		من حـ/ مدينى البيع بالتقسيط
	١٠٠٠٠٠	الى حـ/ المبيعات بالتقسيط ٩٩/١٢/٣١
		ـــــ اثبات المبيعات بالتقسيط ـــــ
٨٠٠٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط
	٨٠٠٠٠	الى حـ/ المخزون ٩٩/١٢/٣١
		ـــــ اثبات تكلفة البضاعة المباعة ـــــ
٣٠٠٠٠		من حـ/ النقدية بالخزينة
	٣٠٠٠٠	الى حـ/مدينى البيع بالتقسيط ٩٩/١٢/٣١
		ـ اثبات المتحصلات من مدينى البيع بالتقسيط ـ
١٠٠٠٠٠		من حـ/ المبيعات بالتقسيط
		الى مذكورين
		حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
	٨٠٠٠٠	حـ/ أرباح مؤجلة عن مبيعات بالتقسيط
	٢٠٠٠٠	٩٩/١٢/٣١
		ـــــ اقفال المبيعات وتكلفة المبيعات ـــــ

٦٠٠٠		من حـ/ أرباح مؤجلة عن مبيعات بالتقسيط
	٦٠٠٠	الى حـ/ ارباح محققة عن مبيعات بالتقسيط
		٩٩/١٢/٣١
		ـ اثبات الأرباح المحققة عن المبيعات بالتقسيط ـ
		ب- قيود اليومية خلال عام ٢٠٠٠
٢٠٠٠٠٠		من حـ/ مدينى البيع بالتقسيط
	٢٠٠٠٠٠	الى حـ/ المبيعات بالتقسيط ٢٠٠٠/١٢/٣١
		ـــــ اثبات المبيعات بالتقسيط ـــــ
١٥٠٠٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط
	١٥٠٠٠٠	الى حـ/ المخزون ٢٠٠٠/١٢/٣١
		ـــــ اثبات تكلفة البضاعة المباعة ـــــ
١٣٠٠٠٠		من حـ/ النقدية بالخزينة
	١٣٠٠٠٠	الى حـ/ مدينى البيع بالتقسيط
		٢٠٠٠/١٢/٣١
		ـ اثبات المتحصلات من مدينى البيع بالتقسيط ـ
٢٠٠٠٠٠		من حـ/ المبيعات بالتقسيط
		الى مذكورين
	١٥٠٠٠٠	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط
	٥٠٠٠٠	حـ/ أرباح مؤجلة عن مبيعات بالتقسيط
		٢٠٠٠/١٢/٣١
		ـــــ اقفال المبيعات وتكلفة المبيعات ـــــ
٣٠٠٠٠		من حـ/ أرباح مؤجلة عن مبيعات بالتقسيط
	٣٠٠٠٠	الى حـ/ أرباح محققة عن مبيعات بالتقسيط
		٢٠٠٠/١٢/٣١
		ـ اثبات الأرباح المحققة عن المبيعات بالتقسيط ـ

		جـ- قيود اليومية الخاصة بعام ٢٠٠١
٣٠٠٠٠٠		من حـ/ مدينى البيع بالتقسيط
	٣٠٠٠٠٠	الى حـ/ المبيعات بالتقسيط ٢٠٠١/١٢/٣١
		ـــــ اثبات المبيعات بالتقسيط ـــــ
٢١٠٠٠٠		من حـ/ تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط
	٢١٠٠٠٠	الى حـ/ المخزون ٢٠٠١/١٢/٣١
		ـــــ اثبات تكلفة البضاعة المباعة ـــــ
٢٦٥٠٠٠		من حـ/ النقدية بالخزينة
	٢٦٥٠٠٠	الى حـ/ مدينى البيع بالتقسيط
		٢٠٠١/١٢/٣١
		ـ اثبات المتحصلات من مدينى البيع بالتقسيط ـ
٣٠٠٠٠٠		من حـ/ المبيعات بالتقسيط
		الى مذكورين
	٢١٠٠٠٠	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط
	٩٠٠٠٠	حـ/ أرباح مؤجلة عن مبيعات بالتقسيط
		٢٠٠١/١٢/٣١
		ـــــ اقفال المبيعات وتكلفة المبيعات ـــــ
٧٣٠٠٠		من حـ/ أرباح مؤجلة عن مبيعات بالتقسيط
	٧٣٠٠٠	الى حـ/ أرباح محققة عن المبيعات بالتقسيط
		٢٠٠١/١٢/٣١
		ـ اثبات الأرباح المحققة عن المبيعات بالتقسيط ـ

٤- تأثير العمليات المالية السابقة على قائمة المركز المالى للشركة :

قائمة المركز المالى لشركة القاهرة للمبيعات

في ٩٩/١٢/٣١			في ٢٠٠٠/١٢/٣١			في ٢٠٠١/١٢/٣١		
أصول متداولة			أصول متداولة			أصول متداولة		
مدينى البيع بالتقسيط	٧٠٠٠٠		مدينى البيع بالتقسيط	١٤٠٠٠٠		مدينى البيع بالتقسيط	١٧٥٠٠٠	
(-) أرباح مؤجلة عن مبيعات بالتقسيط	١٤٠٠٠		(-) أرباح مؤجلة عن مبيعات بالتقسيط	٣٤٠٠٠		(-) أرباح مؤجلة عن مبيعات بالتقسيط	٥١٠٠٠	
		٥٦٠٠٠			١٠٦٠٠٠			١٢٤٠٠٠

وقد تم إعداد قائمة المركز المالى لشركة القاهرة للمبيعات خلال أعوام ١٩٩٩ ، ٢٠٠٠ ، ٢٠٠١ من خلال إعداد حساب مدينى البيع بالتقسيط وحـــ/ أرباح مؤجلة عن مبيعات بالتقسيط كما يلى :-

حـ/ مدينى البيع بالتقسيط

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٠٠٠٠٠	الى حــ/ المبيعات بالتقسيط	٩٩/١٢/٣١	٣٠٠٠٠	من حــ/ النقدية بالخزينة	٩٩/١٢/٣١
			٧٠٠٠٠	رصيد مرحل	٩٩/١٢/٣١
١٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠		
٧٠٠٠٠	رصيد منقول	٢٠٠٠/١/١	١٣٠٠٠٠	من حــ/ النقدية بالخزينة	٢٠٠٠/١٢/٣١
٢٠٠٠٠٠	الى حــ/ المبيعات بالتقسيط	٢٠٠٠/١٢/٣١	١٤٠٠٠٠	رصيد مرحل	
٢٧٠٠٠٠			٢٧٠٠٠٠		
٤٠٠٠٠	رصيد منقول	٢٠٠١/١/١	٢٦٥٠٠٠	من حــ/ النقدية بالخزينة	٢٠٠١/١٢/٣١
٣٠٠٠٠٠	الى حــ/ المبيعات بالتقسيط	٢٠٠١/١٢/٣١	١٧٥٠٠٠	رصيد مرحل	٢٠٠١/١٢/٣١
٤٤٠٠٠٠			٤٤٠٠٠٠		

حـ/ أرباح مؤجلة عن مبيعات بالتقسيط

٦٠٠٠	الى حـ/ أرباح محققة عن مبيعات بالتقسيط	٩٩/١٢/٣١	٢٠٠٠٠	من حـ/ المبيعات بالتقسيط	٩٩/١٢/٣١
١٤٠٠٠	رصيد مرحل				
٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠		
٣٠٠٠٠	الى حـ/ أرباح محققة من مبيعات بالتقسيط	٢٠٠٠/١٢/٣١	١٤٠٠٠	رصيد منقول	٢٠٠٠/١/١
٣٤٠٠٠	رصيد مرحل	٢٠٠٠/١٢/٣١	٥٠٠٠٠	من حـ/ المبيعات بالتقسيط	٢٠٠٠/١٢/٣١
٦٤٠٠٠			٦٤٠٠٠		
٧٣٠٠٠	الى حـ/ أرباح محققة من مبيعات بالتقسيط	٢٠٠١/١٢/٣١	٣٤٠٠٠	رصيد منقول	٢٠٠١/١/١
٥١٠٠٠	رصيد مرحل	٢٠٠١/١٢/٣١	٩٠٠٠٠	من حـ/ المبيعات بالتقسيط	٢٠٠١/١٢/٣١
١٢٤٠٠٠			١٢٤٠٠٠		

٤- حالة عملية :-

قامت شركة الجوهرة للصناعات الدولية التى تطبق سياسة تغطية التكلفة عند المحاسبة عن عمليات البيع نتيجة حالة عدم التأكد المرتفعة المحيطة بمبيعاتها بتقديم البيانات التالية :-

- في ١٩٩٩/١/١ قامت الشركة ببيع بضاعة لأحد العملاء بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ وتبلغ تكلفتها ١٥٠٠٠٠ جنيه ، وقد تم الإتفاق على سداد ثمنها على النحو التالى :-

عام ١٩٩٩ مبلغ ١٠٠٠٠٠ ج ، عام ٢٠٠٠ مبلغ ٦٠٠٠٠ ج ، عام ٢٠٠١ مبلغ ٤٠٠٠٠ ، والمطلوب بصفتك مراقبا لحسابات الشركة توضيح

المعالجة المحاسبية للإدارة المالية للشركة لتلك العمليات في ضوء المعيار المحاسبى المصرى رقم (١١) .

الحل :

حيث أن الشركة تعانى من درجة عالية من عدم التأكد المرتبطة بتحصيل قيمة المبيعات فانه يتم تحديد قيمة الإيرادات والأرباح التى يتم الإعتراف بها خلال السنوات ١٩٩٩ ، ٢٠٠٠ ، ٢٠٠١ على النحو التالى :-

	١٩٩٩	٢٠٠٠	٢٠٠١
المتحصلات النقدية	١١٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
الإيرادات	٢٠٠٠٠٠	—	—
تكلفة الإيرادات المباعة	١٥٠٠٠٠	—	—
مجمل الربح المؤجل	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
مجمل الربح الذى يتم الإعتراف به	—	١٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
رصيد مجمل الربح المؤجل في نهاية السنة	٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	—

ووفقا لطريقة التكلفة يتم إعداد قيود اليومية على النحو التالى :-

عام ١٩٩٩

يتم اقفال المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة في حساب مجمل الربح المؤجل على النحو التالى :-

٢٠٠٠٠٠		من حـ/ المبيعات
		الى مذكورين
	١٥٠٠٠٠	حـ/ تكلفة البضاعة المباعة
	٥٠٠٠٠	حـ/ مجمل الربح المؤجل
		ـــ اقفال المبيعات وتكلفتها واثبات مجمل الربح المؤجل ـــ ١٩٩٩/١٢/٣١

عام ٢٠٠٠

يتم الإعتراف بالربح الناتج عن زيادة المتحصلات النقدية من المبيعات عن المتبقى من تكلفة المبيعات التى لم تغطى في عام ٩٩ وهو ٥٠٠٠٠ ج

١٠٠٠٠		من حـــ/ مجمل الربح المؤجل
	١٠٠٠٠	الى حـــ/ مجمل الربح المكتسب
		ــ اثبات مجمل الربح المعترف به خلال العام ــ٢٠٠٠/١٢/٣١

عام ٢٠٠١

يتم الإعتراف بالربح بالكامل نتيجة زيادة المتحصلات النقدية من المبيعات عن تكلفة المبيعات وهو ٤٠٠٠٠ ج

٤٠٠٠٠		من حـــ/ مجمل الربح المؤجل
	٤٠٠٠٠	الى حـــ/ مجمل الربح المكتسب
		ــ اثبات مجمل الربح المعترف به خلال الفترة ــ٢٠٠١/١٢/٣١

٢/٥/١ أسئلة ومشكلات

١- متى يعترف بالإيراد بصفة تقليدية ، وما هى الشروط التى يجب توافرها للإعتراف بكل أو جزء من الإيراد والدخل لأى عملية في تاريخ البيع ؟

٢- متى يعترف بالإيراد في الحالات التالية :-

- إيراد بيع المنتجات ؟

- إيراد تقديم الخدمات ؟
- الإيراد من السماح للآخرين باستخدام أصول الشركة ؟
- الإيراد من التخلص من الأصول بخلاف المنتجات ؟

٣- عند وجود فائدة في عمليات البيع بالتقسيط – كيف تتم المحاسبة عنها؟

٤- كيف يتم عرض نتائج مبيعات التقسيط في قائمة الدخل ؟

٥- أوضح كيف أثرت إعتبارات الموضوعية والأهمية النسبية والتحفظ على وجود الإيرادات وقياسها ، وبين معنى كلمة تحقق الإيرادات ؟

٦- بين أى من الوقائع التالية يترتب عليها وجود إيرادات :-

أ - حصول أحد التجار على قطعة أرض عن طريق الأرث بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ج .

ب- زيادة القيمة السوقية لقطعة أرض مملوكة لإحدى المنشآت بمبلغ ١٥٠٠٠ ج .

جـ- تحصيل قيمة خدمات النقل المقدمة في الفترة المالية السابقة .

ء - الحصول على أرباح موزعة بواسطة منشأة أخرى .

هـ- إمتلاك ورقة تجارية بفائدة قدرها ١٠% تستحق بعد ثلاثة شهور.

٧- إشرح قاعدة تحقق الإيرادات محاسبيا في ظل معايير المحاسبة المصرية ؟

٨- حدد أوجه الصواب والخطأ في كل من العبارات التالية :-

- يستخدم الأساس النقدي كوسيلة لقياس الإيرادات في منشآت المقاولات .

- تتحقق الإيرادات محاسبيا على أساس الإنتاج في المنشآت الصناعية .
- يعتبر الأساس البيعى في قياس الإيرادات أفضل الأسس بالنسبة لجمع المنشآت .
- لا يؤدى إستخدام الأساس النقدى في التحقق الى تشويه حسابات المنشآت التجارية .
- زيادة أسعار السلع والممتلكات تعنى دائما وجود إيرادات محققة محاسبيا .

الفصل الثانى

الرأى المهنى للمراجع
من القياس المحاسبى للنفقات
(النفقات الايرادية والايرادية المؤجلة)

الفصل الثانى
الرأى المهنى للمراجع
من القياس المحاسبى للنفقات
(النفقات الإيرادية والإيرادية المؤجلة)

مقدمــة :-

لأغراض دقة قياس نتائج أنشطة الأعمال ، يلزم الانتظار حتى يتم تصفية أعمال تلك المنشآت - وهو ما يعد أمر غير منطقيا أو عمليا، حيث أن الجهات الخارجيــة كالمســتثمرين والبنوك والمساهمين والجهات الحكومية فى حاجة مســتمرة إلى معلومات مالية دورية حتى يتسنى لهم اتخاذ القرارات المرتبطة بتــلك المنشــآت ، وعــلى هذا الأساس يتم تقسيم النشاط الاقتصادى إلى عدة فــترات ماليــة متساوية الأجل ، يتم خلالها تحديد نتيجة أعمال تلك الفترات بشكل عادى فى ضوء مقابلة المصروفات بالإيرادات Matching والذى على أساسها يتم تحديد المصروفات السنوية لتحديد العلاقة بينها والإيرادات المحققة خــلال الفــترة ، فأذا ما وجدت علاقة بينهما يتم تحمل تلك المصروف على الإيــرادات المحققة خلال الفترة ، أما إذا اتضح عدم وجود علاقة فيتم توزيع المصــروف عــلى فترات زمنية بطريقة المقابلة المنطقية المنظمة Rational and Systematic Matching مــثل نظــام محاســبة الإهلاك ، وإذا ما تعذر مــتابعة ما تقدم فأنه من المفضل تحميل تلك المصروفات على إيرادات الفترة المالية التى تم أنفاق المصروف خلالها .

يهــتم هــذا الفصل بدارسة الرأى المهنى للمراجع من القياس المحاسبى للنفقات فى ضوء المعايير المصرية أو الدولية ، حيث تنقسم النفقات لأغراض

المعالجـــة المحاســـبية الى ثلاثة مجموعات أولها مجموعة النفقات الإيرادية ، وثانيهمـــا الـــنفقات الإيـــرادية المؤجلة وثالثهما النفقات الرأسمالية ، ومن هنا فســـوف يتم دراسة طبيعة النفقات وأهمية المحاسبة عنها والمشاكل المحاسبية المرتبطة بقياسها ، وطبيعة وأنواع المصروفات وأسس التفرقة بينها، والرأى المهنى لمراجع لمشاكل قياس كل من النفقات الإيرادية أو الإيرادية المؤجلة أو الرأســـمالية فى ضـــوء معايير المحاسبة سواء الدولية أو المصرية ، وفى هذا الفصـــل ســـوف يـــتم التركيز على رأى المراجع المهنى تجاه مشاكل القياس المحاسبى للنفقات الإيرادية والنفقات الإيرادية المؤجلة ، حيث سيتم تخصيص الفصـــل الثالث لمشاكل قياس النفقات الرأسمالية والأصول الثابتة الملموسة ، لذلك تحقيقا لأهداف ذلك الفصل فسوف يتم تقسيمه إلى الموضوعات التالية :-

٢/١ مفهوم وطبيعة النفقات وأهمية المحاسبة عنها والمشاكل المحاسبية لقياسها .

٢/٢ طـــبيعة وأنواع النفقات الإيرادية والإيرادية المؤجلة والرأسمالية وأسس التفرقة بينها .

٢/٣ الرأى المهنى للمراجع لمشاكل قياس النفقات الإيرادية .

٢/٤ الـــرأى المهـــنى لـــلمراجع لمشـــاكل قيـــاس النفقات الإيرادية المؤجلة (والاصول غير الملموسة) .

٢/٥ حالات ومشاكل عملية .

٢/١ مفهوم وطبيعة النفقات وأهمية المحاسبة عنها والمشاكل المحاسبية لقياسها

٢/١/١ مفهوم وطبيعة النفقات وأهمية المحاسبة عنها

تعتبر النفقات بمثابة التدفق العكسى لتيار إيرادات ، حيث أنها تمثل السلع والخدمات المستخدمة فى إنتاج الإيرادات ، وتعرف النفقات فى ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية بأنها :-

" تمثل فى التخفيض أو النقص فى المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية فى صورة تدفقات خارجة أو استنفاذ لأصول أو زيادة فى الالتزامات التى يترتب عليها تخفيض أو نقص فى حقوق الملكية (فيما عدا النقص فى حقوق الملكية بسبب التوزيعات على حملة الأسهم ") .

تعريف النفقات أذن يتضمن كل النفقات والخسائر التى تنشأ فى دورة النشاط العادى للمنشأة (مثل تكلفة المبيعات والأجور والإستهلاك) حيث تتخذ مثل تلك المصروفات عادة شكل التدفق الخارج أو شكل استنفاذ الأصول كالنقد أو ما يعادله مثل الأصول الثابتة (الممتلكات والمنشآت والمعدات) ، إلا أن لجنة المعايير الدولية قد أكدت على أن الخسائر تمثل نقصا فى المنافع الاقتصادية وتشمل الحريق بالإضافة إلى تلك التى تنشأ من استبعاد الأصول الثابتة أو الأصول غير المتداولة .كما يشمل تعريف المصروفات الخسائر غير المحققة مثل ارتفاع معدلات صرف العملة الأجنبية لدى الاقتراض بتلك العملة مع مراعاة أن يتم عرض الخسائر والإفصاح عنها فى بند مستقل .

ومن الأهمية بمكان القياس المحاسبى للمصروفات للأسباب التالية :-

١- يهدف القياس المحاسبى للمصروفات إلى تحديد مبلغ كل عنصر من عناصر المصروفات وما يرتبط بها من مشاكل تخصيصها على

الفـــترات المحاســـبية المختلفة . حيث ينظر إلى حصول المنشأة على أصـــل طويـــل الأجل على أنه بمثابة مدفوعات مقدمة للحصول على خدمات ذلك الأصل عند أستخدمه ، وهنا ينبغى تحديد الإهلاك اللازم الـــناتج عن استخدام ذلك الأصل لتحميله فى قائمة الدخل ومثال أخر لأهميـــة الـــتفرقة بين تكلفة البضاعة المباعة أو المستخدم فى الإنتاج وتكلفة البضاعة التى مازالت موجودة بالمخازن ، وإلى غير ذلك من المشاكل التى تنطوى على بعض الصعوبات النظرية والعملية .

٢- أن القيـــاس المحاسبى للمصروفات ترتبط بتوقيت تلك المصروفات ، ولاشـــك فأن الخطأ فى عملية التوقيت يعتبر خطأ مزدوج ، حيث إذا تحمـــلت أحدى السنوات ببعض المصروفات بطريقة الخطأ فأن ذلك يعـــنى أن صـــافى الـــربح سيكون أقل مما ينبغى ، كما أن الفترة أو الفترات التى لم تتحمل بنصيبها من المصروفات سيكون ربحها مغالى فيه هذا من جهة ، ومن جهة أخرى فقد تفضل المنشأت الإسراع فى عملية تحقق المصروفات تأسيسا على اعتبارات التحفظ **Consertism** فضـــلا عـــن تجنب دفع الضريبة (ومثال ذلك تقدير الحياة الإنتاجية لبعض الأصول الثابتة تقديرا قصيرا عن المعقول ، أو تقييم المخزون فى أخـــر المدة بقيم تقل كثيرا عن التكلفة) ، ولاشك أن المغالاة فى تـــلك المصروفات تؤدى إلى توقيت غير ملائم لتحديدها وبالتالى فأن مقابلة الإيرادات بالمصروفات لن يكون سليما .

٣- أن القيـــاس المحاســـبى للمصروفات يرتبط بمفهوم مقابلة الإيرادات بالنفقات **Matching** ، والذى يعنى أن الأعباء الخاصة بالمصروفات

الــتى تتحملها المنشأة يجب أن تخصص على الفترات المحاسبية التى تخفض فيها الإيرادات المتعلقة بها كلما كان ذلك ممكنا عمليا .

وتحقيقــا لذلك يجب أن تخصص تكلفة البضاعة المباعة كمصروفات عــلى الفــترة المحاسبية التى يتم فيها بيع تلك البضاعة وتحقق الإيراد ، فتطــبيقا لمفهــوم المقابلة يتعين أن يكون تحقق المصروفات متجانسا من ناحية التوقيت مع تحقيق الإيرادات الخاصة بها .

٤- يرتــبط القيــاس المحاسبى للمصروفات أيضا بتحقيق الرقابة السليمة عــليها مــن إدارة المنشأة ، وتتركز الرقابة أساسا على المصروفات الجاريــة والمستقبلة (وليست الماضية) ، حيث يتركز الاهتمام فى الكفاءة واستخدامتها .

فالمصــروفات تعتبر موارد منتجة ، وتتمثل المشكلة فى ضرورة قيام إدارة المنشــأة فى البحث عن أفضل الموارد والقيمة المثالية المرتبطة بها ، وتقع على المحاســبة أهمية توفير البيانات التى تساعد المنشأة على ممارسة الرقابة عليها ، الأمر الذى ينطوى على مواجهة مشاكل القياس والتوقيت والعرض والإفصاح .

٢/١/٢ المشاكل المحاسبية لقياس النفقات

جرى العرف المحاسبى على قياس النفقات على أساس قيمتها التاريخية أو القيمــة التى تحملتها المنشأة فى سبيل الحصول عليها ، ويعتبر ذلك الإجراء تطبيقا لاعتبارات الموضوعية وإمكانية القياس ودقته .

ولاشــك أن ذلــك الإجراء لا يثير أى مشاكل بالنسبة لكثير من عناصر النفقات وخاصة تلك التى تتحملها المنشأة فى نفس السنة المالية مثل المرتبات والأجور والإيجار وغيرها من العناصر التى تتحول مباشرة إلى مصروفات ،

أمـــا بالنسبة للبنود التى تمثل استنفاذا للأصول طويلة الأجل فأن تحميلها على قائمـــة الدخل على أساس تكلفتها التاريخية قد يترتب عليه مشاكل عند قياسها (حيـــث قـــد يترتب على تحميلها على أساس التكلفة انعدام دلالتها الاقتصادية وعدم تمثيلها للواقع وعدم دقة النفقات فى مجموعها) .[١]

ولإيضـــاح المشاكل المترتبة على قياس النفقات يتعين الإشارة بإيجاز إلى علاقـــة النفقات بالأصول قصيرة الأجل أو طويلة الأجل من جهة ، ومن جهة أخرى علاقة النفقات بتكاليف الإنتاج أو علاقتها بالأنشطة الصناعية والتجارية .

٢/١/٢/١ علاقة النفقات بالأصول

نظـــريا يمكـــن النظر إلى جميع السلع الخدمات التى تستخدم فى عمليات المنشأة على أنها أصول حتى لو كان ستستنفذ فى الحال أو فى لحظة الحصول عـــليها ، حيث عند استخدام تلك السلع والخدمات فى توليد الربح فأنها ستفقد صـــفتها كأصـــول وتـــتحول إلى نفقات تحمل على الفترة المحاسبية ، بمعنى معالجـــة جميع عناصر النفقات التى تتحملها المنشأة على أنها أصول على أن تـــتحول بعد ذلك إلى حساب نفقات فى ضوء القياس الدقيق للجزء المستنفد أو المســـتخدم مـــنها . وحيـــث أن بعـــض الأصول تتحول فى الحال إلى نفقات ومصروفات فأنها تعالج على أنها مصروفات عند تحققها دون أن يتم إثباتها

---

[١] بصفة عامة يترتب على تحميل المصروفات التى تمثل استنفادا للأصول طويل الأجل على الإيرادات على أساس التكلفة التاريخية انعدام دلالتها الاقتصادية وعدم تمثيلها للواقع وعدم دقة المصروفات فى مجموعها ، حيث ستشتمل على أرقام تمثل تكلفة جارية مثل المرتبات والأجور وغيرها ، كما ستشتمل على الإهلاك المحسوب على أساس القيم المدفوعة من مدة طويلة مضيت ، ولذلك فقد أقترح فى الفكر النظرى اتجاه يميل إلى حساب الإهلاك على أساس القيم السوقية للأصول طويلة الآجل .

أولا كأصول وتحويلها بعد ذلك إلى مصروفات - وذلك لتوفير الوقت والجهد والتكاليف نظرا لأن ذلك يؤدى إلى تقليل عدد القيود المحاسبية التى يتم إثباتها بالنسبة لعناصر المصروفات المختلفة ، إلا أن ذلك الإجراء يتطلب المحاسبة السليمة على تلك العناصر فى نهاية الفترة المالية ، حيث لو كانت هناك بعض العناصر التى عولجت أثناء الفترة على أنها مصروفات ولكنها مازالت متبقية أو مازالت جزء منها متبقيا فى نهاية الفترة المالية فأنه يجب أن تستبعد من حساب المصروفات وتتحول إلى حساب الأصل حتى يظهر كل من المصروفات والأصول على حقيقتها فى القوائم المالية . ومثال ذلك عند حصول المنشأة على كمية من البنزين لاستخدامها فى سيارات توزيع السلع حيث أن ذلك بمثابة عملية الحصول على أصل فى لحظة الشراء على الرغم من أن ذلك يستهلك خلال يومين على الأكثر عند تسليم البضائع للعملاء وعندئذ تتحول إلى مصروف فورا .

أما فى حالة الأصول طويلة الأجل فتكون المعالجة المحاسبية السليمة هى تحميل كامل التكلفة على حساب الأصول (على سبيل المثال المبانى أوالآلات) ويتم تحويل ذلك الأصل إلى تكلفة دوريا ، كلما حصلت المنشأة على خدمات من ذلك الأصل بجعل حساب المصروفات مدينا وحساب الأصل دائنا (أو مجمع الإهلاك) .

ولاشك أن تحديد المبلغ الذى يعتبر مصروفا مقابل استخدام خدماته (مبنى أو الات) فى كل فترة مالية يتم على أساس تقديرى لعدم وجود أساس علمى قاطع يمكن على ضوء تحديد الفترة التى سيظل فيها الأصل صالحا للاستخدام خلالها . أى أن عملية تحويل الجزء المستنفذ من الأصل للمصروف يعتمد على مجرد تقديرات معقولة ، فبعد الانتهاء من تقدير العمر الإنتاجى وتقدير

القيمـــة المـــتوقعة للأصل فى نهاية حياته الإنتاجية تبقى مشكلة توزيع القيمة القابـــلة للإهلاك على سنوات الحياة الإنتاجية للأصل ويعرف ذلك بالإهلاك ، حيـــث يتم توزيع تلك القيمة على الحياة الإنتاجية بعده طرق قد تكون طريقة القسط الثابت أو المتناقص (حسب ما سيتم تناوله تفصيلا فيما بعد) بالإضافة إلى مشكلة توزيع القيمة القابلة للإهلاك على سنوات استخدامه واستنفاذه ، فقد يجـــرى العمـــل بعض المنشآت على تحميل ببعض عناصر الأصول الفرعية القابـــلة للإهلاك (مثل المهمات المكتبية والمطبوعات) لحساب المصروفات مباشرة فى الفترة التى تحصل فيها المنشأة عليها رغما عن أن خدماتها ستمتد لأكثر من فترة محاسبية .

وبالنسبة للأصول غير الملموسة التى يكون لها فترة محدودة (مثل حقوق الاخـــتراع) عـــادة يـــتم تحويلها إلى مصروف على أساس تلك الفترة ، أما بالنسبة للموارد الطبيعية (مثل المناجم وأبار البترول) فأن حساب المصروف يجعل مدينا كلما تم استخراج المنتج وبيعة) ، وذلك الإجراء يتطلب ضرورة تقدير القيمة التجارية للمورد وعلى أساسها يتم تحديد قيمة النفاذ أو معدل النفاذ ويتم ذلك عادة على أساس كمية أو حدات المنتج المستخرجة.

وقـــد تكـــون هـــناك بعـــض الأصول الأخرى التى لها فترة محددة مثل التأمينات المقدمة التى تدفع عن فترات قادمة طبقا لبوليصة التأمين أو الإيجار المقدم ويتم عادة تحويل تلك الأصول إلى مصروفات عن طريق توزيع قيمتها على الفترات التى ستحصل خلالها على الحماية التأمينية أو الإيجار .

٢/٢/١/١ علاقة النفقات بتكاليف الإنتاج والمصروفات فى المنشآت الصناعية [1]

مـــن الخطأ القول صراحة ومباشرة بأن تكلفة الإنتاج هى مصروفات ، كما مـــن الخطـــأ القـــول المصروفات الخاصة بالحصول على أصل معين حيث أن المصـــروفات تعد بمثابة قيم مستنفذة تم خروجها من المنشأة ، فى حين أن تكلفة الإنتاج هى قيم تحولت من شكل إلى أخر ولكنها مازالت موجودة داخل المنشأة .

فاســـتخدام المـــواد فى العملية الإنتاجية يترتب عليه إجراء قيد محاسبى مؤداة جعل حساب الإنتاج تحت التشغيل مدينا وحساب المخازن أو المواد دائنا (وكـــلهما تمـــثل حسابات أصول) ، كما أنه عند استخدام خدمات العمالة فى الإنـــتاج فـــأن تـــلك الخدمات هى من أصول المنشأة التى تتحول عن طريق استخدامها إلى حساب الإنتاج تحت التشغيل ، وما ينطبق على المواد والعمالة ينطبق أيضا على التكاليف الصناعية غير المباشرة .

وبمجـــرد انتهاء الإنتاج فأنه يتم تحويلة من حساب الإنتاج تحت التشغيل إلى حساب الإنتاج التام الذى يعتبر أيضا من أصول المنشأة ، وأخيرا فعند بيع ذلك الإنتاج فأن تكلفته تصبح مصروفا يتم مقابلته بالقيمة البيعية لتلك السلع ، وبناء على ذلك يتم عمل قيد محاسبى بجعل حساب التكلفة الصناعية للبضاعة المـــباعة مديـــنا وحساب الإنتاج التام دائنا ، ويعتبر حساب التكلفة الصناعية المباعة أحد حسابات المصروفات ، حيث يتم مقابلته بالمبيعات فى قائمة الدخل وهنا تتضح فكرة مقابلة الإيرادات بالنفقات .

---

[1] يطلق عليها اصطلاح التكاليف غير المباشرة نظرا لان العلاقة بينها وبين المنتج ليست مباشرة ، حيث ليس من السهل تحديد نصيب المنتج منها وانما يلزم ذلك أجراء عملية تخصيص (مثال ذلك الموارد غير المباشرة الأجور غير المباشرة والتأمين على الات المصنع وإيجار المصنع واهلاكات المصنع) .

مثـــال :

فى بدايـــة شـــهر يونيو ٢٠٠٠ بلغ رصيد حساب مخازن المواد فى أحد الشـــركات الصـــناعية ٣٠٠٠٠ جنيه ، وقامت المنشأة بالشراء الآجل للمواد خلال الشهر بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه ، وقد بلغت قيمة المخزون فى أخر الشهر ٣٥٠٠٠ جنيه . وقد بلغت أجور العمالة خلال الشهر ١٢٠٠٠٠ جنيه (تحمل مباشـــرة عـــلى الإنتاج) ، كما بلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة خلال الشهر ١٨٠٠٠٠جنيه . وبلغت المبيعات عن الشهر ٥٠٠٠٠٠ جنيه .

بصفتك مـــراقب مالى للشركة – طلبت الإدارة المالية نصحها بأعداد القيود المحاسبية الملائمة وإعداد قائمة الدخل (حساب التشغيل والمتاجرة) ، علما بأن :-

– مخـــزون الإنـــتاج تحت التشغيل أول الشهر وأخر الشهر ٢٠٠٠٠ جنيه ، ٢٨٠٠٠ جنيه على التوالى .

– بلغ مخزون الإنتاج التام أخر الشهر ١٥٠٠٠ جنيه .

أعداد قيود اليومية

١٠٠٠٠٠		من حـــ / مراقبة مخازن الموارد
	١٠٠٠٠٠	إلى حـــ / الموردين
		ـــــــ إثبات مشتريات المواد خلال شهر يونيو ـــــــ
٩٥٠٠٠		من حـــ / الإنتاج تحت التشغيل
	٩٥٠٠٠	إلى حـــ / مراقبة المخازن
		إثـــبات المـــواد المستخدمة فى الإنتاج خلال شهر يونيو (وتم حســـابها عـــلى الـــنحو الـــتالى : المـــواد المستخدمة = قيمة المخـــزون مـــن المواد أول المدة +(المشتريات خلال الشهر – رصيد المخزون أخر الشهر) .
		٣٠٠٠٠ +(١٠٠٠٠٠–٣٥٠٠٠) = ٩٥٠٠٠ ج

١٢٠٠٠٠		من حـ / الأجور
	١٢٠٠٠٠	إلى الأجور المستحقة
		ـــــ إثبات الأجور المستحقة عن شهر يونيو ـــــ
١٢٠٠٠٠		من حـ / الإنتاج تحت التشغيل
	١٢٠٠٠٠	إلى حـ / الأجور
		ـــــ تحميل الإنتاج تحت التشغيل بالأجور المستحقة ـــــ
١٨٠٠٠٠		من حـ / التكاليف الصناعية غير المباشرة
	١٨٠٠٠٠	إلى مذكورين
		حـ / الموردين أوحـ / النقدية
		ـ إثبات التكاليف الصناعية غير المباشرة عن شهر يونيو ـ
١٨٠٠٠٠		من حـ / الإنتاج تحت التشغيل
	١٨٠٠٠٠	إلى حـ/ التكاليف الصناعية غير المباشرة
		ـ تحميل الإنتاج بالتكاليف الصناعية غير المباشرة عن شهر يونيو ـ
٣٨٧٠٠٠		من حـ / الإنتاج التام
	٣٨٧٠٠٠	إلى حـ / الإنتاج تحت التشغيل .
		ـــــ إثبات الإنتاج التام أثناء الشهر ـــــ
		وقد تم حسابه على أساس ما يلى : الإنتاج تحت التشغيل(مواد٩٥,٠٠٠+٢٠,٠٠٠ أجور+ ١٨٠,٠٠٠ تكاليف صناعية غير مباشرة) +رصيد الإنتاج تحت التشغيل أول الشهر ٢٠٠٠٠ ج – رصيد إنتاج تحت التشغيل أخر الشهر ٢٨٠٠٠ ج =٣٩٥٠٠٠+٢٠٠٠٠=٢٨٠٠٠-٣٨٧٠٠٠) .

٣٧٢٠٠٠		من حـ / التكلفة الصناعية للبضاعة المباعة .
	٣٧٢٠٠٠	إلى حـ / الإنتاج التام
		ـــــ إثبات تكلفة البضاعة المباعة أثناء شهر يونيو ـــــ تم حسابها على النحو التالى : -الإنتاج التام إثناء الشهر ٣٨٧٠٠٠+رصيد البضاعة التام أول الشهر صفر – رصيد البضاعة التام أخر الشهر ١٥٠٠٠= ٣٧٢٠٠٠ ج) .
٥٠٠٠٠٠		من حـ / العملاء
	٥٠٠٠٠٠	إلى حـ / المبيعات
		ـــــ إثبات المبيعات خلال شهر يونيو ـــــ

وفى نهاية الفترة يتم ترحيل كل من المبيعات وتكلفة المبيعات إلى حـ/التشغيل والمتاجرة . ويمكن تصوير ذلك الحساب فى نهاية الشهر على النحو التالى :-

	٥٠٠٠٠٠	المبيعات
	٣٧٢٠٠٠	(-) تكلفة البضاعة المباعة
١٢٨٠٠٠		مجمل الربح

و تجدر الإشارة أن هناك مصروفات عمومية وإدارية أخرى للشركة الصناعية ، وتلك المصروفات لا يتم ترحيلها إلى حساب الإنتاج تحت التشغيل أو الإنتاج التام حيث أنها لا تعد جزء من التكلفة الصناعية أو من تكلفة البضاعة المباعة ، وإنما ترحل إلى قائمة الدخل (مع مراعاة إجراء التسويات الجردية من مستحقات ومدفوعات مقدمة) حتى تتحقق المقابلة الصحيحة بين المصروفات والإيرادات .

وتطـــبيقا للمعايير المحاسبية ترحل تكاليف التسويق إلى قائمة الدخل قبل الوصول إلى أجمالى الربح حيث تعتبر جزء من تكلفة البضاعة المباعة .

وقد يثار تساؤل هام يتمثل فى مدى إمكانية الفصل بين الوظيفة الإنتاجية (وظيفة الصنع) والوظيفة التسويقية والوظيفة الإدارية ، وهل لذلك الفصل سند نظـــرى أو عمـــلى؟ وهـــل يتم تقسيم التكاليف الإدارية بين النشاط الإنتاجى والنشاط البيعى (أو التسويقى) .

ويمكن القول بأنه ينبغى أن تتحول جميع التكاليف الإدارية إلى مصروفات عـــند تحملها فورا ، حيث أن تلك التكاليف تكون قيمتها واحدة تقريبا بالنسبة للفـــترات المختـــلفة ، كما أنه ليس هناك أساس يمكن الاعتماد عليه فى تقسيم التكاليف بين النشاط الإنتاجى أو التسويقى هذا من جهه .

ومن جهة أخرى فأن تكاليف التسويق يتم اعتبارها مصروفات فى الفترة الـــتى تتحمـــلها المنشأة فيها طالما من السهل تمييزها وتحديدها ، ويثار نفس الحجـــج الخاصـــة بقياس التكاليف الإدارية لتبرير معاملة التكاليف التسويقية كمصـــروفات فى نفـــس الفترة التى تحدث فيها وهى فكرة التحفظ واعتبارات التجانس فى الممارسة بين الفترات المختلفة بالإضافة إلى مشكلة التوصل إلى أسس سليمة لتوزيعها على المنتجات المختلفة .

٢/١/٢/٣علاقة النفقات بالخسائر والغرائب والفوائد

أ-الخسارة

مـــن الناحية النظرية هناك تفرقة بين النفقة والخسارة ، حيث أن الخسارة تعتـــبر بمـــثابة أصـــول مســـتنفدة دون أن تحصل منها المنشأة على مقابل . فالخسارة تمثل نقص فى المنافع الاقتصادية نتيجة تعرض أحد أصول المنشأة

كالمــبانى لحريق (دون وجود تأمين) ضد الحريق ، كما تفقد بعض النقدية بالطريق أو بالاختلاس (دون وجود تأمين) ، وقد يتعرض المخزون إلى تلف لأسباب غير طبيعية ، كافة تلك الأمثلة يترتب عليها خسارة .

إلا أنــه مــن الناحية العملية قد يكون هناك صعوبة فى وضع فاصل بين الــنفقة والخســارة ولا ســيما بالنسبة لعناصر الخسارة الفرعية التى تتحملها المنشأة أثناء تدفق النشاط الإنتاجى ، مثل الأجر المدفوع للعمالة التى لم تساهم فى عمــلية الإنــتاج ، وكمــثال أخــر صعوبة تحديد مساهمة معظم عناصر المصروفات فى تحقيق الإيراد مثل تكاليف الإعلان بالتلفزيون ، وكمثال أخر قــد يوجد عدم أرتباط بين المصروف والإيرادات مثل التبرعات التى تضحى بها المنشأة .

وبصــفة عامــة فــأن الخسارة الكبيرة الواضحة يتم استبعادها من حــ/ المصــروف وترحل لحساب خاص بها فى قائمة الدخل ، ومثال ذلك الخسائر الرأسمالية .

ب–الضرائب :

تختــلف الضرائب المباشرة عن المصروفات فى أنها لا تمثل تكلفة سلعة أو خدمــة حصلت عليها المنشأة أو استخدمتها فى عملية الإنتاج ، فالضرائب بمثابة أعباء تفرض قانونا ، ويتوقف مقدارها على صافى الأرباح التى تحققها شركات الأموال ، ولا ترتبط بطريقة مباشرة مع الخدمات التى تحصل عليها المنشــأة مــن وراء دفعها ، ومن ثم لا يمكن تخصيصها على تكلفة الإنتاج ، وبالــتالى يــتم استقطاعها من الإيرادات بالكامل فى السنة التى تحسب عنها (بافتراض عدم وجود اختلافات فيما بين الأرباح المحاسبية والضريبية) .

ويختلف الأمر بالنسبة للضرائب غير المباشرة مثل رسوم الإنتاج أو الدمغات وتتمثل المعالجة المحاسبية الصحيحة لها فى اعتبارها مصروفات تحمل على قائمة الدخل وتظهر أية رسوم أو دمغات مستحقة ضمن الالتزامات بقائمة المركز المالى .

ج–الفوائد :

من الناحية النظرية لأغراض تقييم درجة الكفاءة فى استخدام الأموال المقدمة للمنشأة (سواء من أصحاب رأس المال أو الملاك أم من أصحاب القروض) ، فأنه يفضل إضافة الفائدة على الأموال المفترضة إلى العائد على رأس المال المملوك ، على أساس أن الربح المكتسب من وجهة نظر الإدارة هو ذلك المبلغ المتاح دون النظر إلى نوعية مصدر تلك الأموال . وبناء على ذلك يتم التوصل إلى صافى الربح بعد استبعاد جميع المصروفات والخسائر والضرائب ، وقبل خصم الفوائد والتوزيعات ، ثم استبعاد تلك العناصر فى مرحلة أخرى مستقلة .

إلا أنه من الناحية العملية لا يتم إجراء تلك المعالجة المحاسبية ، حيث يجرى العمل على خصم الفوائد مع باقى عناصر المصروفات والخسائر والضرائب فى قائمة الدخل ، على أن يتم إعداد حساب مستقل يظهر عناصر التوزيعات المختلفة على الملاك والمساهمين .

٢/٢ طبيعة وأنواع النفقات الإيرادية والإيرادية المؤجلة والرأسمالية وأسس التفرقة بينها

٢/٢/١ طبيعة المصروفات الإيرادية والرأسمالية والإيرادية المؤجلة وأسس التفرقة بينها

فى ضـــوء استقراء الكتابات والأدبيات المحاسبية التى تدور حول طبيعة كـــل من المصروفات الإيرادية أو الإيرادية المؤجلة أو الرأسمالية تتضح أنها تـــتفق عموما على تعريفها وأهمية التمييز بين كل نوع من تلك النفقات ، كما يمكن استنتاج المعايير والأسس الفاصلة التى تميز بين كل منها .

حيـــث تعرف المصروفات الايرادية Revenue Expenditure بأنها عبارة عـــن تـــلك النفقات التى تتحملها المنشأة بصفة دورية متكررة من أجل مباشرة نشـــاطها العـــادى وتحصـــل مقابلها على خدمات تستنفذ أغراضها خلال الفترة المالية بغرض تحقيق الإيراد الدورى والمحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشأة ، ويـــتم معالجـــة تلك المصروفات على أساس تحميلها بالكامل على إيراد الفترة المالية (ضمن قائمة الدخل) .

ويمكـــن تقسيم النفقات الإيرادية حسب علاقتها بوظائف المنشأة الأساسية على أساس نفقات إيرادية مرتبطة بوظيفة الإنتاج (تظهر بحساب التشغيل) أو وظيفـــة البيع والتوزيع (وتظهر بحساب المتاجرة) ، أو الوظيفة الإدارية أو وظيفة التمويل (وتظهر فى حساب الأرباح والخسائر) .

ولاشـــك أن هناك صعوبات تواجه عملية القياس المحاسبية فى تبويب أنواع النفقات الإيرادية مثل الديون المعدومة والخصم المكتسب ونفقات البيع والتوزيع ، حيـــث قـــد يـــرى بعـــض المحاسبين ظهور تلك النفقات ضمن حساب المتاجرة باعتـــبارها مرتـــبطة بوظيفة البيع ، وبينما يرى بعض المحاسبين الاخرين أنها مرتبطة بالسياسة الايرادية ومن ثم تظهر فى حساب الأرباح والخسائر .

أيـــا كـــان الأمـــر فمهما أختلفت أنواع النفقات الإيرادية وطرق تبويبها ومعالجـــتها المحاسبية فهى تتميز بعديد من الخصائص التى تتفق مع طبيعتها على النحو التالى :-

١- أن الغـــرض مـــن أنفاقها هو الحصول على خدمات فورية ، حيث ترتبط النفقة الأيرادية بفترة مالية واحدة .

٢- وجود علاقة سببية بين النفقة والإيراد ، حيث تؤدى النفقة إلى حدوث ربح (أو ينتظر أن تؤدى إل تحقيق الربح) .

٣- وجود علاقة مباشرة بين النفقة الايرادية ووظائف لشركة ، من هنا تتميز تلك النفقات بالتكرار والدورية .

بيـــنما تعرف المصروفات الرأسمالية **Capital Expenditure** بأنها عبارة عـــن تلك النفقات التى تتحملها بصفة غير دورية وغير متكررة ، والتى تحصل مقابـــلها عـــلى خدمـــات تمـــتد منفعتها إلى أكثر من فترة مالية واحدة بغرض الحصـــول عـــلى أصـــول ثابتة أو لزيادة القدرة الإنتاجية لتلك الأصول ، ويتم معالجـــة تـــلك المصروفات على أساس تحميل الجزء الذى استفادت من الفترة الماليـــة عـــلى إيراد الفترة الحالية (تظهر ضمن قائمة الدخل) وترحيل الجزء الباقى غير المستنفذ إلى الفترات المالية التالية (وتظهر بقائمة المركز المالى).

والنفقات الرأسمالية المرتبطة بالأصول الثابتة لا تتمثل فى قيمة شراء تلك الأصـــول فقـــط ، بل تتمثل فى جميع النفقات التى تصرف على تلك الأصول لجعـــلها قابلة للاستخدام (مثل رسوم التسجيل والأتعاب القضائية ومصاريف الـــنقل والتأمين والتركيب ...) ، كذلك تشمل أيضا النفقات الرأسمالية كافة ما يـــتم صـــرفه على الأصل خلال حياة الإنتاجية والتى من شأنها زيادة طاقته الإنتاجية . .

وتتميز النفقات الرأسمالية بعديد من الخصائص التى لعل أبرزها ما يلى : -

١- أن الغرض من الأنفاق هو الحصول على خدمات طويلة الأجل ، فالأصول الثابتة يتم اقتناؤها بقصد المساعدة على الإنتاج لا بغرض الربح .

٢- لا توجد علاقة سببية مباشرة بين النفقة الرأسمالية والإيراد ، حيث أن تلك النفقة يستفاد منها لأكثر من فترة مالية واحدة .

٣- أن تلك النفقات لا تتميز بالدورية والتكرار خلال الفترة المالية الواحدة ، حيث أنها تمثل مبالغ ضخمة الحجم ويوجد فاصل زمنى بين فترات أنفاقها عادة .

فى حين تعرف المصروفات الإيرادية المؤجلة **Deferred Expenditures** بأنها تلك النفقات المختلطة – أى التى تجمع بعض خصائص كل من النفقات الإيرادية والرأسمالية . فمن جهة تتفق مع النفقات الأيرادية من حيث طبيعتها ، حيث أن هناك علاقة سببية بين تلك النفقات والإيرادات ، أى أن الغرض من الأنفاق فى الحالتين هو تحقيق الربح ، أما الاختلاف الجوهرى بينهما فيتمثل فى طبيعة الخدمة التى يتم الحصول عليها فى كل حالة ، حيث تعبر النفقة الأيرادية عن المبالغ التى تنفق من أجل الحصول على خدمات فورية متعلقة بفترة مالية واحدة ، أما النفقة الإيرادية المؤجلة فهى تعبر عن المبالغ التى تنفق من أجل الحصول على خدمات قصيرة الأجل – أى أنها تتعلق بأكثر من فترة مالية . وإذا كانت النفقة المؤجلة بطبيعتها إيرادية ، إلا أن كبر حجمها واستفادة أكثر من فترة مالية واحدة بتلك النفقات يجبر المحاسب على استهلاكها **Amortization** خلال الفترات التى استفادت منها ، حيث يرحل نصيب كل فترة إلى حساب التشغيل أو المتاجرة أو الأرباح والخسائر حسب علاقتها

بوظائف الشركة ، أما الرصيد المتبقى - غير المستنفذ بعد فيعتبر نفقات مؤجلة تتعلق بفترات مالية تظهر بقائمة المركز المالى .

وتتفق النفقات المؤجلة مع النفقات الرأسمالية فى شكل المعالجة الظاهرية حيث تستهلك على السنوات المالية طبقا لمعيار الاستفادة ، إلا أن فيصل التفرقة بينهما يتركز فى ارتباط النفقات الرأسمالية بالحصول على أصول ثابتة جديدة أو زيادة الطاقة الإنتاجية للأصول القائمة أصلا ، وعدم ارتباط النفقات المؤجلة عموما بالطاقة الإنتاجية(سواء من حيث خلقها أو بزيادة الموجودة منها) ، وكأمثلة لتلك النفقات المؤجلة الحملات الإعلانية ونفقات البحوث والتطوير ومصاريف التأسيس .

تأسيسا على ذلك يتضح أن النفقات الايرادية المؤجلة تتميز بعديد من الخصائص التى لعل أهمها ما يلى :-

١- أن الغرض من النفقة المؤجلة هو الحصول على خدمات قصيرة الأجل (وليست فورية أو طويلة الأجل) ، حيث تستفيد منها المنشأة لأكثر من فترة مالية واحدة (عادة ما تكون بين ثلاثة إلى خمسة سنوات) .

٢- رغما أنها نفقة ايرادية ألا أنها تتميز بكبر حجمها نسبيا مقارنة بالنفقة الايرادية ومن ثم يتم توزيعها على أكثر من فترة مالية .

٣- وجود علاقة بين النفقات والإيرادات المتعلقة بأكثر من فترة ، كما يوجد فاصل زمنى طويل نسبيا بين فترات أنفاقها ، ومن ثم فأنها غير دورية أو متكررة .

ولاشك أن التفرقة بين أنواع النفقات الثلاثة يعتبر أمرا جوهريا عند قياس وتحديد نتيجة أعمال الفترة المالية ، حيث أن التمييز الصحيح بينهما يؤدى إلى

الدقة والعدالة فى عرض قائمة الدخل وقائمة المركز المالى ، ويتضح ذلك من خلال الحالات والمواقف التالية : -

١- إذا تـم معالجـة النفقات الايرادية باعتبارها نفقات ايرادية مؤجلة (أو نفقـة رأسـمالية) فأن ذلك يترتب عليه عدم تحميل النفقة بكاملها على الفترة المالية ، إنما يتم توزيعها على عدة فترات مالية مما يترتب علية (أ) ظهـور رقم المصروفات بأقل من قيمته الصحيحة (حيث يتضمن جـزء من النفقة وليس كاملها) فى الفترة المالية ، (ب) تضخم صافى الـربح بدرجة أكبر من الحقيقة (والعكس فى حالة صافى الخسائر) ، (ج) تضـخم رقم الأصول فى قائمة المركز المالى لتضمين الجزء غير المسـتنفذ من النفقة والذى لم يحمل للفترة المالية كتكلفة ضمن عناصر الأصول .

٢- إذا تم معالجة النفقة الايرادية المؤجلة (أو النفقة الرأسمالية) محاسبيا باعتـبارها نفقة إيرادية ،فأن ذلك يترتب عليه تحمل النفقة بالكامل على فـترة ماليـة واحـدة بـدلا من توزيعها على عدة فترات حسب معيار الاسـتفادة ، ممـا يترتب عليه ما يلى :- (أ) ظهور رقم المصروفات بمقدار أكبر من قيمته الحقيقية ، لتضمين القيمة بالكامل بدلا من الجزء المسـتنفذ والـذى يتناسب مع نصيب الفترة المالية ، (ب) ظهور أرباح الفترة بقيمة أقل من قيمتها الحقيقية (والعكس فى حالة تحقق الخسائر)، (ج) تدنيه رقم الأصول فى قائمة المركز المالى لمعالجة الجزء من قيمة النفقة المؤجلة (أو الرأسمالية) الذى لا يخص الفترة الحالية ضمن قائمة الدخـل ، ومن ثم لن يكون له رصيد مرحل للأعوام التالية وبالتالى لا يظهر ضمن جانب الأصول بقائمة المركز المالى .

ولا شك أنه من الصعب وضع حدود دقيقة للتفرقة بين الأنواع الثلاثة من النفقات ، حيث قد تكون هناك بعض النفقات التى قد تعتبر إيرادية فى ظروف معينة بينما تكون رأسمالية فى ظل ظروف أخرى ، على ذلك يجب أن يدرس المحاسب ظروف كل على حده ، كما يجب ألا تؤخذ المعايير التى يتم الارتكاز عليها فى إجراء التفرقة على أساس فردى وحيد ، فى ضوء ذلك يمكن تلخيص أبرز تلك الأسس العملية على النحو التالى :-

أ-علاقة النفقة بالإيراد والغرض منها

فـإذا كان الغرض من النفقة هو حصول المنشأة على إيراد خلال الفترة الماليـة مـن ثـم تعد النفقة إيرادية ، أما إذا كان الغرض من الحصول على الخدمة هو المساعدة فى زيادة الإنتاج من ثم تكون النفقة رأسمالية (حيث فى ظل ذلك الموقف لا توجد علاقة بين النفقة الرأسمالية والايرادية) .

ب-طبيعة الخدمات ومدة الاستفادة منها

إذا مـا كـانت الخدمة فورية فأن النفقة المرتبطة بالحصول عليها تعتبر إيـرادية ، أمـا إذا كـانت الخدمة قصيرة الأجل تتعدى الفترة العادية المتخذة أساسـا لقياس الربح تعد النفقة مؤجلة ، أما إذا كانت الخدمة التى يتم الحصول عـليها مـن الـنفقة طويـلة الأجل يستفاد منها لعدد من السنوات فأن النفقة رأسمالية.

ج-حجم النفقة وأهميتها النسبية ومدى تكرارها

كثيرا ما تؤثر النفقة وأهميتها النسبية ومدى تكرارها فى تفسير طبيعتها ، حيـث يجوز اعتبار بعض النفقات الرأسمالية بمثابة نفقات ايرادية عند صغر قيمـتها (والعكس صحيح - مثال ذلك الحملات الإعلانية) ، من جهه أخرى فـأن النفقات الايرادية غالبا ما تتميز بالتكرار والدورية لأنها متعلقة بوظائف الشركة على العكس من النفقات المؤجلة أو الرأسمالية .

٢/٢/٢ الأنواع الرئيسية للمصروفات الايرادية والرأسمالية والمؤجلة ومشاكل القياس والتقييم المرتبطة بها

١-النفقات الايرادية :-

هى كافة النفقات التى تتحملها المنشأة بصفة دورية وتستنفذ خدمتها خلال الفـترة الماليـة الواحدة ، وذلك بهدف تحقيق الإيراد الدورى والمحافظة على الطاقـة الإنـتاجية للمنشأة سواء أكانت نفقات صناعية أو تسويقية أو بيعية أو إدارية ، ويمكن تقسيم تلك النفقات حسب علاقتها بوظائف المنشأة الرئيسية :-

أ- الـنفقات الايـرادية الإنـتاجية أو التصـنيعية ، وتتمثل فى المواد الأولية والأجـور والمصروفات الصناعية الأخرى بالإضافة إلى النفقات الأداريه المرتبطة بالإنتاج ، وتظهر تلك النفقات فى حساب التشغيل بغرض حساب تكلفة البضاعة تامة الصنع .

ب- الـنفقات الايرادية البيعية :- وتتمثل فى نفقات التخزين والإعلان والنقل والشـحن ، وبحـوث التسـويق ، عمولات البيع والتحصيل بالإضافة إلى النفقات الادارية المرتبطة بالبيع ، وتظهر تلك النفقات فى حساب المتاجرة .

ج- النفقات الايرادية الإدارية والتمويلية :- وتتمثل فى النفقات الإدارية والعمومية التى تتعلق بالشركة مثل المرتبات والمكافات ونفقات التمويل وتظهر تلك النفقات فى حساب الأرباح والخسائر .

٢-النفقات الرأسمالية :-

وتتمثل تلك النفقات فى الأصول الثابتة سواء القابلة للإهلاك أو غير القابلة للإهلاك والتى لا تقتصر على نفقات الشراء أو إعداد الأصل الثابت للاستخدام، وإنما هناك نفقات يتم صرفها على الأصل خلال حياته الإنتاجية ومن شأنها زيادة القوى الإنتاجية للأصل ، ويمكن تبويبها إلى ثلاثة أنواع رئيسية هى .

أ- نفقات التحسين Improvement Expenditures

وهى تؤدى عادة إلى إطالة عمر الأصل أو زيادة قدرته الإنتاجية أو تخفيض تكاليف الإنتاج ، ويترتب على ذلك زيادة المنافع التى تحصل عليها المنشأة من الأصل ، وقد يتمثل التحسين فى عملية استبدال جزء من الأصل بجزء أخر أو فى علميات إصلاح نطاق واسع مما يؤدى إلى زيادة العمر الإنتاجى أو الطاقة الإنتاجية أو الكفاية الإنتاجية للأصل .

ب- نفقات الإضافة Additive Expenditures

وهى تتمثل فى نفقات استثمار جديد ويترتب عليها عادة زيادة الطاقة المستغلة عن طريق مشروعات التوسع Expansions .

ج-نفقات الإحلال Replacement Expenditures

وهى تتمــثل فى استبدال اصل قديم بأخر جديد أكثر كفاية أو فى استبدال جزء رئيسى من أصل قديم بجزء أخر جديد (موتور بأخر).

د-التعديلات

ويقصــد بهــا أى تحوير فى هيكل الأصل ليتناسب مع استخدامات جديدة خــلاف الأغراض التى أنشئ من أجلها فى بادئ الأمر ، ومن أمثلتها تحوير المصنع بقصد تنظيم أقسامه ليتناسب مع تركيب الات جديدة .

كمــا تتضمن النفقات ايضا أى أصول غير ملموسة أو معنوية مثل شهرة المحل ،والشهرة أصل معنوى يتكون من عوامل متعددة قد يكون منها الموقع الجيد للمشروع ، أو حسن إدارته ، وقيام المنشأة بأبحاث مستمرة ، ولقد سار فى الفكر المحاسبى أراء ترى بضرورة عدم إظهار الشهرة فى الدفاتر إلا فى أحوال ثلاثة هى (أ) إذا دفعت المنشأة قيمتها فعلا (فى حالة شراء مشروع قائم ودفــع قيمة أعلى من قيمة صافى الأصول المشتراة) ، (ب) فى حالة حدوث تغيير فى هيكل الملكية فى الشركة (كما فى حالة زيادة أو تخفيض رأس المال أو انفصــال أو انضــمام شريك)، (ج) فى الميزانية الموحدة بمقدار نصيب الشركة القابضة فى شهرة محل الشركة التابعة .

وعادة ما يتم تخفيض الشهرة بتوزيعها على فترات قصيرة نسبيا تتراوح ما بين ثلاثة إلى خمسة سنوات .

وقد تضمن المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣) الشهرة بجانب مصروفات التأسيس باعتبارها من الأصول طويلة الأجل .[١]

٣-النفقات الإيرادية المؤجلة

وتمتد خدمات تلك النفقات لأكثر من فترة مالية واحدة ، وتتميز بكبر حجمها نسبيا ، وتتطلب معالجتها محاسبيا توزيعها على الفترات التى استفادت منها حيث تحمل الفترة المالية بنصيبها منها ، ويؤجل الباقى فى الفترات المقبلة حيث يظهر ضمن قائمة المركز المالى ، وتتضمن تلك النفقات مصاريف التأسيس ، والحملات الإعلانية ومصروفات البحوث والتطوير .

أ-نفقات الحملات الإعلانية

إذا ما تم أتفاق حملة إعلانية بقصد ترويج المبيعات وخلق طلب جديد على السلعة فأنه يطلق عليها حملة إعلانية ترويجيه (عكس الإعلان التذكيرى الذى يهدف فقط إلى تذكير العميل بالسلعة) ، وتلك النفقات تتميز بأنها كبيرة عادة وتستفيد منها أكثر من فترة مالية ، ومن ثم تعتبر فى عداد النفقات الايرادية المؤجلة التى يتم توزيعها على عدة من السنوات ولا تحمل على فترة مالية واحدة .

---

(١) يناظر المعيار المحاسبى الدولى رقم (٥) المعلومات التى يجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية ينظر لمزيد من التفصيل :-

(٢) -د.أمين السيد أحمد لطفى ، الإفصاح فى التقارير المالية للشركات المساهمة ودور وإجراء مراقب الحسابات فى ضوء معايير المحاسبة المصرية (الدولية) ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

ب-مصروفات التأسيس

وهى المصـــروفات الـــتى ينفقها مؤسس المشروع لتأسيس الشركة حتى اســـتخراج الســـجل الـــتجارى والحصول على تراخيص الشركة المطلوبة ، وتتضمن أساسا نفقات الأبحاث الأولية للازمة لدارسة المشروع وأتعاب تحرير العقـــود وما يتعلق بذلك من رسوم ودمغات ومصاريف طبع وإعلان ورسوم نشـــر ، وتعتـــبر تلك النفقات من قبيل النفقات الايرادية المؤجلة لكبر حجمها ولاســـتفادة الشركة منها لسنوات عديدة ، وقد جرى العرف على توزيعها على مدة من ثلاث إلى خمسة سنوات .

ج-نفقات البحوث والتطوير

وتنقسم تلك النفقات إلى :-

١- نفقـــات أبحـــاث **Researche** وهى تهدف إلى اكتشاف معرفة جديدة يمكن أن تفيد فى تقدير منتج أو خدمة جديدة أو عملية أو أسلوب فنى جديـــد أو فى أحداث تغيير فى منتج أو عملية أو أسلوب فنى موجود بـــالفعل ، (٢) نفقات تطوير **Development** وهى تعتبر بمثابة ترجمة لنـــتائج الـــبحوث أو المعلومات الأخرى إلى خطة أو تصميم لمنتج أو عملية جديدة أو فى تطوير جوهرى لمنتج أو عملية قائمة بالفعل ومعده للـــبيع أو الاســـتخدام ، وتشمل التركيبات الأساسية والتصميمات وأختبار بدائل المنتج وما إلى ذلك .

د-تجارب بدء لتشغيل

وتمـــثل قيمة تكاليف التجارب والخسائر الناتجة عن عدم كفاءة التشغيل ، إلى ان يتم انتظام الإنتاج والتشغيل .

هـ-الفوائد السابقة على بدء التشغيل

حيث تعتبر نفقات إيرادية مؤجلة إلى أن تبدأ الأصول الثابتة فى الإنتاج ، وبعدهـــا يوقف تحميل تلك التكاليف المباشرة على ذلك الحساب، وتعتبر نفقات ايرادية تتحمل بها الفترة المالية .

٢/٢/٣ النفقات (الايرادية والرأسمالية والمؤجلة) فى معايير المحاسبة المصرية

لـــم تقدم معايير المحاسبة المصرية معيار محددا للنفقات مثلما تم بالنسبة للإيـــراد والـــذى تم له تخصيص المعيار رقم (١١) ، إلا أنه يمكن القول بأن هـــناك عدة معايير متفرقة اهتمت بالنفقات سواء أكانت إيرادية أو رأسمالية أو ايرادية مؤجلة .

فقد أهتم المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢) بمحاسبة المخزون من حيث تكـــلفة الشراء وتكلفة الإنتاج المباشرة وغير المباشرة ، وطرق تحديد التكلفة والمواد المنصرفة للإنتاج وتكلفة التمويل .

وقد ركز المعيار أساسا على معالجة المخزون محاسبيا ، حيث تثبت تكلفة المخـــزون كأصل من الأصول وترحل للفترات التالية لحين تحقيق الإيرادات المتعـــلقة بـــه ، كما تعرض المعيار أيضا لكيفية تحديد المخزون وكيفية إثباته

كمصـــروفات أو كخســـارة فى الفـــترات اللاحقـــة ، كذلـــك فقد حدد المعيار الإفصاحات المطلوبة للمخزون بالقوائم المالية .

كذلـــك فقـــد أهـــتم المعيار المحاسبى رقم (٦) بمحاسبة تكاليف البحوث والـــتطوير ومـــتى يمكن تحميل تلك التكاليف على الأصول المتعلقة بها ومتى يمكـــن تحميـــلها على المصروفات مباشرة ، حيث يجوز تحميل تلك التكاليف عـــلى الأصـــول إذا كان من المحتمل أن تلك التكاليف ستوفر منافع اقتصادية لمنشأة فى المستقبل ، فى حين يتم تحميلها على المصروفات إذا لم يكن هناك ذلك الاحتمال فى المستقبل .

أمـــا المعيار المحاسبى رقم (١٠) فقد تناول المحاسبة عن الأصول الثابتة والإهلاكـــات المتعلقة بها ، حيث تم تعريف الأصول الثابتة والإهلاك وكيفية تحديد كل منهما ، كما تعرض المعيار لعملية إعادة تقييم الأصول الثابتة طبقا لـــلقيمة العادلـــة ، وكيفية أهلاك الأصول القابلة للإهلاك ، كما تناول المعيار أيضا البيانات والمعلومات المرتبطة بتلك الأصول واهلاكاتها الواجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية .

بينما يتناول المعيار المحاسبى رقم (١٤) تكاليف الاقتراض ، حيث تعالج تـــلك التكاليف باعتبارها من المصروفات الايرادية التى يجب تتضمنها قائمة الدخـــل فىفـــترة تكـــبدها ، واســـتثناء عن تلك القاعدة يجوز رسملة تكاليف الاقـــتراض المتعـــلقة باقتناء الأصول التى تستلزم فترة طويلة نسبيا لتجهيزها للعرض الذى اقتنيت من أجلة أو جعلها قابلة للبيع .

أيضـــا فقد أشارت عديد من المعايير الأخرى للنفقات مثل المعيار رقم (٣) بعـــنوان المعلومات الواجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية ، حيث تطلب المعيار إيضـــاحات خارجيـــة خاصـــة ببنود قائمة الدخل والميزانية ومن بينها عناصر

النفقات (وسواء أكانت تكلفة نشاط أو إهلاك أو مصروفات الفوائد ...) ، أيضا أشار المعيار المحاسبي المصرى رقم (٥) بعنوان صافى أرباح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية والتغير فى السياسات المحاسبية المتبعة إلى المعالجة المحاسبية لبنود معينة فى قائمة الدخل ، سواء أكانت تتعلق بالنشاط العادى أو غير العادى للمنشأة ، كما تناول المعيار المحاسبي المصرى رقم (٩،٧) بعنوان الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية المحاسبية والإفصاح عن الالتزامات المحتملة والأحداث التى تقع بعد تاريخ الميزانية ومدى تأثيرها على النتائج .

وغنى عن القول فقد تضمن المعيار المحاسبي المصرى رقم (٣) الشهرة وبراءات الاختراع والعلاقات التجارية والأصول المشابهة لها بجانب مصروفات التأسيس باعتبارها من الأصول طويلة الأجل وليس الأصول الثابتة، وقد أكد على ذلك التبويب أيضا نموذج قائمة المركز المالى الوارد فى القرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٨ والذى أظهر التفرقة بين تلك الأصول الثابتة والشهرة ومصروفات التأسيس على النحو التالى :-

الأصول طويلة الأجل

١- الأصول الثابتة :-

(أ) الاراضى والمبانى .

(ب) الالات والمعدات.

(ج) الأصول الثابتة الأخرى .

(د) مجمع الإهلاك .

٢- الاستثمارات طويلة الأجل .

٣- المدينون وأوراق القبض لآجال طويلة .

٤- شهرة المحل .

٥- براءات الاختراع والعلامات التجارية وغيرها من الأصول .

٦- النفقات المؤجلة (أو المرحلة لسنوات قادمة) مثل مصروفات التأسيس ومصروفات إعادة التنظيم وغيرها من النفقات المؤجلة الأخرى .

٢/٣ الرأى المهنى للمراجع لمشاكل قياس النفقات الايرادية

تعتبر قيمة السلع والخدمات المستنفذة فى عملية إنتاج الإيرادات وقت استنفاذها هى أفضل المقاييس التى تستخدم لقياس المصروفات .

وقد يتم النظر إلى جميع السلع والخدمات التى تدخل المنشأة لاستخدامها فى عملياتها على أنها أصول ، وحينما يستخدم تلك السلع والخدمات فى انتاج الربح فأنها تفقد صفتها كأصول وتتحول إلى مصروفات في الفترة المحاسبية ، إلا أنه بعض تلك الأصول تتحول فى الحال إلى مصروفات ، لذلك فأنها تعالج كمصروفات عند تحققها دون أن يتم إثباتها أولا كأصول وتحويلها بعد ذلك إلى مصروفات على شرط أن تكون هناك معالجة سليمة وفهم دقيق لفكرة استنفاذ الأصول فى عمليات المنشأة والمحاسبة السليمة على تلك العمليات .

وعلى ضوء فهم ذلك المبدأ تدور معظم المشاكل المتعلقة بالمحاسبة على المصروفات الايرادية ، وخير مثال عل ذلك ما يتعلق بمشاكل قياس مخزون المواد ورأى المراجع المهنى فى ضوء المعايير المحاسبية ، والتى توفر إرشادات عملية لتحديد التكلفة وما سيتبع ذلك من تحميلها كمصروفات بما فى ذلك أى انخفاض فى القيمة للوصول إلى صافى القيمة البيعية .

وفيما يلى دراسة موجزه لمفهوم المخزون ومشاكل تحديد قيمته وتكلفة وتحميله على المصروفات فى ضوء المعيار المحاسبى الدولى والمصرى رقم (٢) .

٢/٣/١تعريف ومكونات المخزون

يعرف المخزون **Inventory** بأنه عبارة عن أصل محتفظ به :-

أ- بغرض البيع ضمن النشاط العادى للمنشأة .

ب- فى مرحلة الإنتاج ليصبح قابلا للبيع .

ج- فى شـــكل مواد خام أو مهمات تستخدم فى مراحل الإنتاج أو فى تقديم الخدمات .

وعادة ما تشتمل بنود المخزون على مايلى :-

١- البضــائع المشــتراة والمحــتفظ بهــا بغرض أعاده بيعها بما فى ذلك البضــاعة المشــتراة عن طريق تاجر التجزئة أو الأراضى والعقارات الأخرى المحتفظ بها لأغراض إعادة بيعها .

٢- المنتجات التامة أو مراحل الإنتاج (تحت التشغيل) وكذا المواد الخام والمهمات الجاهزة للاستخدام فى المراحل الإنتاجية .

٣- فى حالــة المنشـــأت التى تقدم خدمات ، حيث يشمل المخزون تكاليف الخدمـــة (مثل تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة بتقديم الخدمـــة بما فى ذلك المصروفات غير المباشرة المتعلقة بتلك الخدمة) والتى لم يتحقق لها ايراد من وجهة نظر المنشأة التى تقدم الخدمة . ويتم الاعـــتراف بالمخزون وإثباته بالدفاتر المالية باعتباره أصلا من أصول المنشأة متى توافرت الشروط والمعايير التالية :-

- انتقال المخاطر والمكاسب الهامة لملكية المخزون من البضائع المشتراة إلى المنشأة .
- وجود درجة معقولة ومستمرة من السيطرة على البضائع المشتراة بمعرفة المنشأة .
- إمكانية قياس تكلفة اقتناء المخزون بدرجة معقولة ويمكن الاعتماد عليها .
- أن يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المرتبطة ببنود المخزون ستتحقق للمنشأة .

٢/٣/٢ قياس قيمة المخزون

يجب قياس قيمة المخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعة أيهما أقل (وتعرف صافى القيمة البيعية بأنها السعر التقديرى للبيع من خلال النشاط العادى ناقصا التكلفة التقديرية للإتمام ، وكذلك أى تكلفة أخرى يستلزمها إتمام عملية البيع) .

هذا ويجب أن تتضمن تكلفة المخزون كافة : (١) تكاليف الشراء (٢) تكاليف التشكيل ، (٣) التكاليف الأخرى التى تتحملها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة .

أ-تكلفة الشراء Cost of Purchase

تتضمن ثمن الشراء والجمارك على البنود المستوردة منها والضرائب والرسوم الأخرى (غير تلك التى تستردها المنشأة فيما بعد من الجهة الإدارية) وتكاليف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة باقتناء المنتجات

الـتامة أو المواد الخام أو الخدمات ، ويستنزل الخصم التجارى والتخفيضات المشابهة عند تحديد تكلفة الشراء .

قد تتضمن تكلفة الشراء فروق العملة التى تنتج مباشرة عن اقتناء حديث للمخزون والذى يتم المطالبة بقيمته بعملة أجنبية وذلك فى الحالات النادرة التى تسمح بها المعالجة البديلة المسموح بها طبقا للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بأثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية .

وتنحصر فروق العملة هذه فيما ينتج عن تخفيض حاد فى العملة فى الظروف التى لا يمكن فيها تغطية هذا التخفيض بطريقة عملية ، والتى تؤثر على الالتزامات غير الممكن تسويتها وأيضا تلك التى تنتج عن اقتناء حديث لبنود المخزون .

ب-تكاليف التشكيل (التحويل) Cost of Conversion :

تتضمن تكاليف تشكيل المخزون تلك التكاليف التى ترتبط مباشرة بالوحدات المنتجة مثل العمالة المباشرة وتتضمن كذلك الجزء المحمل من التكاليف غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التى تتحملها المنشأة فى سبيل تشكيل المواد الخام وتصنيع المنتجات التامة ، وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التى تبقى ثابتة نسبيا بغض النظر عن حجم الإنتاج مثل أهلاك وصيانة مبانى ومعدات المصنع وكذلك تكاليف إدارة المصنع .

وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التى تتغير تغيرا مباشرا أو شبه مباشر مع حجم الإنتاج مثل المواد والعاملة غير المباشرة .

ويتم تحميل تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة للإنتاج على تكاليف التشكيل بناء على الطاقة العادية للإنتاج ، وتعرف الطاقة العادية بأنها الإنتاج المتوقع تحقيقه فى المتوسط على مدار فترات أو مواسم عديدة فى ظل الظروف العادية مع الأخذ فى الاعتبار مقدار الطاقة المفقودة الناتجة عن الصيانة المخطط لها مسبقا ، ويمكن استخدام مستوى الإنتاج الفعلى إذا ما تساوى تقريبيا مع الطاقة العدية للإنتاج ، و لا يتم زيادة مقدار التكاليف غير المباشرة الثابتة للإنتاج المحملة على كل وحدة منتج كنتيجة لانخفاض مستوى الإنتاج أو كنتيجة لوجود طاقة عاطلة ، ويتم تحميل التكاليف غير المباشرة غير المحملة للإنتاج كمصاريف فى الفترة التى أنفقت فيها ، وتنخفض قيمة التكاليف غير المباشرة الثابتة المحملة على كل وحدة منتج فى الفترات التى يكون فيها مستوى الإنتاج مرتفعا بشكل غير طبيعى حتى لا يكون المخزون مقيما بأعلى من تكلفة ، وتحميل التكاليف غير المباشرة المتغيرة لكل وحدة منتج بأعلى أساس الاستخدام الفعلى للطاقة الإنتاجية .

قد ينتج عن العملية الإنتاجية خروج أكثر من منتج فى نفس الوقت – فعلى سبيل المثال – عندما يتم إنتاج منتجات مشتركة أو عند إنتاج منتج رئيسى ومنتج فرعى وعندما لا يمكن تحديد تكاليف التشكيل لكل منتج على حده فأنه يتم توزيعها بين المنتجات باستخدام أساس منطقى يتصف بالثبات .

وقد يكون التوزيع -مثلا على أسا س القيمة النسبية لمبيعات منتج أما فى المرحلة الإنتاجية التى يمكن عندها فصل كل منتج على حدة أو عند إتمام الإنتاج ، وبطبيعة الحال فأن معظم المنتجات التابعة تكون ذات قيمة متدنية وفى هذه الحالة فأنه يتم تحديد قيمتها على أساس صافى القيمة البيعية لهذه

المنـــتجات وتخفــض بها تكلفة المنتج الرئيسى وينتج عن ذلك أن تصبح قيمة المنتج الرئيسى لا تختلف كثيرا عن تكلفته .

ج-التكاليف الأخرى :

تتضـــمن تكــلفة المخـــزون التكاليف الأخرى التى يتم تحملها للوصول بالمخزون إلى موقعة وحالته الراهنة ، فعلى سبيل المثال قد يكون من الملائم أحيانا تحميل التكاليف غير المباشرة التى لا ترتبط بالإنتاج أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين ضمن تكلفة المخزون .

مـــن أمثلة التكاليف التى لا تحمل على تكلفة المخزون وتعتبر مصروفات فى الفترة التى تخصها :

(أ) الفاقد غير الطبيعى فى المواد أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى .

(ب) تكــلفة التخزين إلا إذا كانت ضرورية لعملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاجية أخرى .

(ج) المصـــاريف الإدارية التى لا تسهم فى الوصول بالمخزون إلى موقعة و حالته الراهنة .

(د) تكاليف البيع .

- يـــتم تحميل تكاليف الأقتراض للمخزون فى ظروف محددة ، تم تحديدها فى المعالجـــة البديـــلة المســـموح بها فى المعيار المحاسبى المصرى الخاص بتكاليف الاقتراض .

٢/٣/٣ تكلفة المخزون فى المنشأت الخدمية

تتكون تكلفة المخزون فى المنشأت الخدمية بصفة أساسية من تكاليف العملة والتكاليف الأخرى للموظفين القائمين مباشرة على تقديم الخدمة بما فى ذلك المشرفين والمصاريف غير المباشرة المتعلقة بتلك الخدمة .

ولا يتم تحميل تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بالبيع وتكاليف العمالة الإدارية ضمن تكلفة المخزون وتحمل كمصروفات على الفترة التى تحققت خلالها .

٢/٣/٤ حساب تكلفة المخزون طبقا لطريقة التكلفة الفعلية :

يتم تحميل بنود المخزون المحددة بذاتها والمنتجات والخدمات التى يمكن فصلها ويتم ربطها بمشروعات معينة بعناصر التكاليف الخاصة بكل منها على حدة بغض النظر عما إذا كانت تلك البنود مشتراة أو منتجة . إلا أن هذه المعالجة تكون غير مناسبة عندما يكون هناك عدد ضخم من بنود المخزون التى يمكن أن تحل محل بعضها البعض عادة ، حيث قد يؤدى هذا الأسلوب فى الحالة إلى تحديد التأثير المسبق لقيم المخزون على صافى ربح أو خسارة الفترة .

أ-المعالجة القياسية :

يجب استخدام طريقة الوارد أولا يصرف أو طريقة المتوسط المرجح للتكلفة عند تحديد تكلفة المخزون فى الحالات الأخرى التى لا تستخدم فيها طريقة التكلفة الفعلية .

تفـترض طـريقة الـوارد أولا يصرف أولا أن بنود المخزون التى تم شراؤها أولا يتم بيعها أولا بالتالى فأن البنود التى تبقى فى المخزون فى نهاية الفترة هى تلك التى تم شراؤها أو إنتاجها حديثا ،فى حين يتم تحديد تكلفة كل بـند طبقا لطريقة المتوسط المرجح للتكلفة على أساس المتوسط المرجح لتكلفة البند فى بداية فترة ما وتكلفة الوحدات المشتراة أو المنتجة من نفس البند خلال نفس الفترة .

ويحسب المتوسط أما على أساس دورى أو كلما تم إستلام شحنة إضافية وذلك حسب ظروف المنشأة .

وبناء على هاتين الطريقتين يتم تحديث تكلفة المخزون أولا بأول ،وعمليا فأنهما يؤديان إلى نفس النتيجة عندما يكون مستوى التغير فى الأسعار محدودا وغير مكرر ، وعندما يكون معدل دوران المخزون مرتفعا .

وفيمـا يلى مثالين توضيحيين على كيفية حساب تكلفة المخزون باستخدام المعالجة القياسية :-

أ-مثال توضيحى على استخدام طريقة الوارد أولا يصرف أولا :

فيمـا يـلى البيانات المستخرجة من دفاتر شركة الجوهرة المتعلقة بأحد المنتجات :-

البيـــان	الوحدات المشتراة	وحدات المخزون	تكلفة الوحدة	إجمالى التكلفة
رصيد المخزون فى ٢٠٠٠/١/١	٥٠٠٠	٥٠٠٠	١٠	٥٠٠٠٠
مشتريات فى ٢٠٠٠/١/٣١	٤٠٠٠	٩٠٠٠	١٢	٤٨٠٠٠
مبيعات فى ٢٠٠٠/٢/١٥	(٢٠٠٠)	٧٠٠٠	١٠	(٢٠٠٠٠) (١)
مشتريات فى ٢٠٠٠/٤/١	١٠٠٠	٨٠٠٠	١٥	١٥٠٠٠
مبيعات فى ٢٠٠٠/٤/٢٥	(٥٠٠٠)	٣٠٠٠	—	(٥٤٠٠٠) (٢)
رصيد المخزون فى ٢٠٠٠/٤/٣٠	—	٣٠٠٠	—	٣٩٠٠٠ (٣)

ملاحظات :-

١- تم تحديد تكلفة الوحدات المباعة فى ٢٠٠٠/٢/١٥ والتى تبلغ ٢٠٠٠ وحـــدة بطريقة الوارد أولا يصرف أولا ، وبالتالى يفترض أنها تمت من الوحدات التى كانت موجودة فى رصيد المخزون فى ٢٠٠٠/١/١ و مقدارها ٥٠٠٠ وحدة .

٢- ومن ثم فأن تكلفة الوحدات المباعة =٢٠٠٠ ×١٠ ج =٢٠٠٠٠ ج و بالـــتالى يصـــبح الباقى من رصيد المخزون فى ٢٠٠٠/١/١ مقداره ٣٠٠٠ وحدة بتكلفة ١٠ ج للوحدات .

٣- تم تحديد تكلفة المباعة فى ٢٠٠٠/٤/٢٥ بمقدار ٥٠٠٠ وحدة باستخدام تكلفة ٣٠٠٠ وحدة الباقية فى مخزون أول المدة بتكلفة ١٠ ج للوحدة .

تكـــلفة الوحـــدات=(٣٠٠٠وحدة ×١٠ ج) +(٢٠٠٠ وحدة ×١٢ ج) = ٣٠٠٠٠+٢٤٠٠٠ = ٥٤٠٠٠ ج .

٤- تمـــثل رصـــيد أخر المدة للمخزون فى ٢٠٠٠/٤/٣٠ والبالغ ٣٠٠٠ وحدة فى تكلفة احدث المشتريات على النحو التالى :-

٢٠٠٠ وحدة من مشتريات ٢٠٠٠/١/١٣ ×١٢ج	=٢٤٠٠٠ ج
١٠٠٠ وحدة من مشتريات ٢٠٠٠/٤/١×١٥ج	=١٥٠٠٠ ج
وتكلفة المخزون فى ٢٠٠٠/٤/٣٠	٣٩٠٠٠ ج

ب-مثال توضيحى على استخدام طريقة المتوسط المرجح لتكلفة المخزون

فيما يلى البيانات المستخرجة من دفاتر شركة الجوهرة المتعلقة بأحد المنتجات

البيـــان	الوحدات المشتراة	وحدات المخزون	تكلفة الوحدة	إجمالى التكلفة	المتوسط المرجح
رصيد المخزون فى ١٩٩٧/١/١	٥٠٠٠	٥٠٠٠	–	٥٠٠٠٠	١٠
مشتريات فى ١٩٩٧/١/٣١	٤٠٠٠	٩٠٠٠	١٢	٤٨٠٠٠	(١)١٠,٨٩
مبيعات فى ١٩٩٧/٢/١٥	(٢٠٠٠)	٧٠٠٠	١٠,٨٩	(٢١٧٨٠)	(١)١٠,٨٩
مشتريات فى ١٩٩٧/٤/١	١٠٠٠	٨٠٠٠	١٥	١٥٠٠٠	(٢)١١,٤
مبيعات فى ١٩٩٧/٤/٢٥	(٥٠٠٠)	٣٠٠٠	١١,٤	(٥٧٠٠٠)	(٢)١١,٤
رصيد المخزون فى ١٩٩٧/٤/٣٠	–	٣٠٠٠	١١,٠	٣٤٢٠٠	(٢)١١,٤

ملاحظات :

المتوسط المرجح لمشتريات ٢٠٠٠/١/١٣ = $\frac{٤٨٠٠+٥٠٠٠٠}{٤٠٠٠+٥٠٠٠}$

= $\frac{٩٨٠٠٠}{٩٨٠٠٠}$ = ١٠,٨٩ج .

وبالتالى يتم صرف من المخزون بالمتوسط المرجح للتكلفة ، ولذلك فأن تكلفة الوحـــدات المباعة فى ٢٠٠٠/٢/٢٥= ١٠,٨٩×٢٠٠= ٢١٧٨٠ج ، وتكلفة رصيد المخزون بعد إتمام البيع =٧٠٠٠ وحدة × ١٠,٨٩ = ٧٦٢٣٠ ج .

المتوسط المرجح لمشتريات ٢٠٠٠/٤/١= $\frac{١٥٠٠٠+٧٦٢٣٠}{١٠٠٠+٧٠٠٠}$ = $\frac{٩١٢٣٠}{٨٠٠٠}$ =١١,٤ج

ويتم الصرف من المخزون بالمتوسط المرجح للكلفة ، وبناء على ذلك فأن تكلفة الوحدات المباعة فى ٢٠٠٠/٤/٢٥ =٥٠٠٠ وحدة ×١١,٤=٧٥٠٠٠ ج، وتكـــلفة رصيد المخزون بعد إتمام البيع فى ٢٠٠٠/٤/٣٠ =٣٠٠٠ وحدة × ١١,٤ = ٣٤٢٠٠ جنيه .

ب-المعالجة البديلة المسموح بها :

يمكـــن استخدام طريقة الوارد أولا يصرف عند تحديد تكلفة المخزون فى غير تلك الحالات التى تستخدم فيها طريقة التكلفة الفعلية .

تفترض استخدام الوارد أولا يصرف أن بنود المخزون التى تم شراؤها أو إنتاجها أخيرا يتم بيعها أولا وبالتالى فإن البنود المتبقية فى المخازن فى نهاية الفترة هى تلك التى تم شراؤها أو إنتاجها أولا .

وتـــلك الطـــريقة لا تؤدى إلى تحديث التكلفة المحملة على المخزون أولا بـــأول ، ولكـــن تقوم بعملية التحديث للتكلفة المحملة على قائمة الدخل لمقابلة الإيرادات الناتجة من بيع المخزون .

وفيمـــا يلى مثالا توضحيا على استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا لحساب تكلفة المخزون .

فيما يلى البيانات المستخرجة من دفاتر شركة الجوهرة لأحد منتجاتها :

البيـــان	الوحدات المشتراة	وحدات المخزون	تكلفة الوحدة	إجمالى التكلفة
رصيد المخزون فى ٢٠٠٠/١/١	٥٠٠٠	٥٠٠٠	١٠	٥٠٠٠٠
مشتريات فى ٢٠٠٠/١/٣١	٤٠٠٠	٩٠٠٠	١٢	٤٨٠٠٠
مبيعات فى ٢٠٠٠/٢/١٥	(٢٠٠٠)	٧٠٠٠	١٢	(٢٤٠٠٠)
مشتريات فى ٢٠٠٠/٤/١	١٠٠٠	٨٠٠٠	١٥	١٥٠٠٠
مبيعات فى ٢٠٠٠/٤/٢٥	(٥٠٠٠)	٣٠٠٠	—	(٥٩٠٠٠)
رصيد المخزون فى ٢٠٠٠/٤/٣٠	—	٣٠٠٠	١٠	٣٠٠٠٠

باتباع تلك الطريقة يفترض أن الوحدات الباقية فى المخزن فى ٢٠٠٠/٤/٣٠ مـــن الوحـــدات الـــتى كـــانت موجودة فى أول العام أى أنها تمثل أقدم وحدات المخزون .

وتكـــون تكلفة مبيعات ٢٠٠٠/٢/١٥ =٢٠٠٠ وحدة × ١٢ تكلفة الوحدة ٢٤٠٠٠جنيه .

وتكـــلفة المخـــزون بعـــد إتمام البيع =٥٠٠ وحدة تكلفة ١٠ج للوحدة + ٢٠٠٠ وحدة بتكلفة ١٢ ج للوحدة = ٥٠٠٠٠ + ٢٤٠٠٠ = ٧٤٠٠٠ جنيه .

وتكون تكلفة مبيعات ٢٠٠٠/٤/٢٥ = (١٠٠٠ وحدة من مشتريات٤/١× ١٥ج) +(٢٠٠٠ وحدة من مشتريات ٢٠٠٠/١/٣١ ×١٢ج+(٢٠٠٠وحدة من مخزون ٢٠٠٠/١/١×١٠ج) =١٥٠٠٠+٢٤٠٠٠+٢٠٠٠٠=٥٩٠٠٠ ج .

وتكلفة المخزون بعد إتمام البيع ٣٠٠٠ج × ١٠ج = ٣٠٠٠٠ ج .

٢/٣/٥ صافى القيمة البيعية للمخزون Net realisable Value

قـــد لا يمكن إسترداد تكلفة المخزون إذا ما تعرض للتلف أو التقادم الكلى أو الجـــزئى أو إذا إنخفـــاض ســـعر بيعه . وقد لا يمكن أيضا إسترداد تكلفة المخـــزون إذا زادت التكلفة المتوقع تحملها لإتمام عملية البيع عن سعر بيعه. أن العـــرف المهـــنى القائل بأنه يتم تخفيض قيمة المخزون الى أقل من تكلفته ليصـــل الى صافى قيمته البيعية يتمشى مع وجهة النظر القائلة بأنه يجب إلا تظهر الأصول بقيمة أعلى من تلك المتوقع أن تتحقق من بيعها أو استخدامها .

عـــادة ما يتم تخفيض قيمة المخزون إلى صافى قيمته البيعية على أساس كـــل بـــند على حدة ، إلا أنه فى بعض الأحوال قد يكون مناسبا تجميع البنود المتجانســـة أو المتعـــلقة بـــنفس خط الإنتاج والتى لها نفس الغرض أو نفس

الاســـتخدامات النهائية والتى يتم إنتاجها وتسويقها فى نفس المنطقة الجغرافية حيث لا يمكن عمليا تقييمها بصفة منفصلة عن غيرها من البنود فى نفس خط الإنتاج.

و لا يجــوز أن تخفض قيمة بنود المخزون على أساس تبويب المخزون مــثل البضاعة التامة أو كل بنود المخزون فى صناعة معينة أو منطقة نشاط جغرافية . وعادة ما تقوم منشأت تقديم الخدمات بتجميع التكاليف المتعلقة بكل خدمة لها سعر بيع منفصل ومحدد تعامل على أنها بند مستقل .

يعــتمد تقدير صافى القيمة البيعية على الدلائل المتاحة التى يمكن أن يعتد بها وقت إعداد هذا التقدير والتى يكون من المتوقع أن تحققها بنود المخزون . وتــأخذ هذه التقديرات فى الاعتبار تذبذبات السعر أو التكلفة المتعلقة مباشرة بأحداث لاحقة تؤكد ظروفا كانت قائمة فى نهاية الفترة إلى المدى الذى تكون فيه تلك الأحداث مؤكدة لظروف قائمة فى تاريخ نهاية الفترة .

وعــند تقدير صافى القيمة البيعية يجب أن يؤخذ فى الحسبان الغرض من الاحــتفاظ بالمخــزون ، فعــلى ســبيل المثال فإن صافى القيمة البيعة للكمية المحتفظ بها لمقابلة مبيعات المنشأة أو عقود الخدمات تحسب على أساس قيمة العقــد . وإذا مــا كانت عقود البيع لكميات أقل من الكميات المحتفظ بها فى المخــازن فــأن صافى القيمة البيعية للكمية الزائدة تحسب على أساس أسعار الــبيع عامة. ويتم معالجة الخسائر المتوقعة لعقود البيع الملزمة بما يزيد عن كميــات المخزون المحتفظ بها وكذلك الخسائر المتوقعة لعقود الشراء الملزمة طبقا للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بالظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية .

ولا يتم تخفيض المواد والمهمات الأخرى المحتفظ بها بغرض الاستخدام فى عملية إنتاج لأقل من التكلفة ، إذا ما كانت المنتجات التامة التى تدخل فيها تلك المواد والمهمات من المتوقع أن تباع بسعر لا يقل عن التكلفة أو أعلى منها .

إلا أنه عندما يتبين أن الانخفاض فى سعر المواد سوف يترتب عليه أن تزيد تكلفة المنتجات التامة عن صافى القيمة التى يمكن تحقيقها فيكون المقياس الأفضل فى هذه الحالة هو تكلفة الإحلال لهذه المواد .

ويتم عمل تقدير جديد لصافى القيمة البيعية فى كل فترة تالية . وعندما تنتهى الظروف التى تم تخفيض قيمة المخزون بسببها إلى أقل من التكلفة في الظروف التى تم تخفيض قيمة المخزون بسببها إلى أقل من التكلفة فأنه يتم رد مبلغ التخفيض بحيث تظهر القيمة الجديدة بالتكلفة أو صافى القيمة البيعية المعدلة أيهما أقل . ويحدث هذا على سبيل المثال عندما يبقى أحد بنود المخزون المقوم بصافى القيمة البيعية نتيجة إنخفاض سعر بيعه ضمن المخزون فى الفترة التالية .

٢/٣/٦ تحميل المخزون على المصروفات

تحمل القيمة الدفترية للمخزون المباع كمصروف فى الفترة التى يتحقق فيها الإيراد الناتج عن البيع .

ويجب تحميل أى تخفيض نتج عن انخفاض صافى القيمة البيعية للمخزون عن قيمته الدفترية البيعية وأيضا كافة الخسائر فى المخزون كمصروف فى نفس الفترة التى حدث فيها هذا التخفيض أو تحققت فيها هذه الخسائر .

كما يجب معالجة قيمة أى رد لأى تخفيض فى قيمة المخزون الناشئ عن الزيادة فى صافى قيمته البيعية كتخفيض فى تكلفة المخزون المباع فيها .

تؤدى عملية تحميل القيمة الدفترية للمخزون المباع كمصروف إلى تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات .

وقـد تسـتخدم بعض بنود المخزون فى إنشاء أصول ثابتة وعندئذ تحمل تكـلفة هـذه البنود على حسابات هذه الأصول ومن ثم يتم إهلاكها على مدار العمـر الافتراضـى لهذه الأصول وفقا للمعيار المحاسبى المصرى بالأصول الثابتة واهلاكاتها .

٢/٤ الرأى المهنى للمراجع لمشاكل قياس النفقات الإيرادية المؤجلة

٢/٤/١ مقدمة

مـن الناحية القانونية ينطبق اصطلاح الأصول غير الملموسة على جميع الممتـلكات الـتى تفقـد الكيان المادى الملموس بما فى ذلك أرصدة العملاء وأوراق القبض والأسهم ، إلا أن تصنيف الأصول فى المحاسبة لا تشتمل على مجموعـة خاصـة للأصول المتداولة غير الملموسة أو الاستثمارات غير الملموسـة ، ولكـن بالنسبة للأصول غير الجارية يتم التمييز بين الممتلكات الماديـة والحقـوق والمزايا الاقتصادية غير الملموسة بطبيعتها ومن أمثلتها العلامـات الـتجارية حقـوق الاختراع وحقوق التأليف ومصاريف التأسيس وحقوق الامتياز وشهرة المحل .

وقـد لاقى موضوع المحاسبة عن الأصول غير الملموسة إهتمام ملحوظ فى معاييـر المحاسبة ، حيث يتناول المعيار الدولى رقم (٤) بعنوان المحاسبة عـن الإهلاك ، موضوع إهلاك الأصول غير الملموسة . كما يتناول المعيار

الدولى رقم (٥) بعنوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية، موضـــوع الإفصاح عن الأصول غير الملموسة كذلك يتناول المعيار الدولى رقم (٢٢) بعنوان إندماج الأعمال ، موضوع الاعتراف وقياس الأصول غير الملموســـة عند الاندماج ، كما يتناول المعيار الدولى رقم (٩) بعنوان تكاليف الـــبحوث والتطوير ، موضوع المحاسبة فى تكاليف البحوث والتطوير كأحد الأصول غير الملموسة .

على النقيض من ذلك ، لم يلقى موضوع الأصول غير الملموسة مثل هذا الاهتمام فى معايير المحاسبة المصرية إلا فى موضوع الإفصاح عن الاصول غيـــر الملموسة فى المعيار المصرى رقم (٣) بعنوان المعلومات التى يجب الإفصــــاح عنها فى القوائم المالية ، وموضوع المحاسبة عن تكاليف البحوث والتطوير فى المعيار المصرى رقم (٦) بعنوان تكاليف البحوث و التطوير .

٢/٤/٢ طبيعة وخصائص الأصول غير الملموسة

تضـــمن المعيار المحاسبى الدولى رقم (٥) والمعيار المحاسبى المصرى رقم (٣) الصادرين بعنوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية عناصـــر الأصـــول غير الملموسة (مثال ذلك الشهرة **Goodwill** وبراءات الاختراع **Patents** والعلامات التجارية **Trademarks** والأصول المشابهة لها بجانب مصروفات التأسيس باعتبارها من الأصول طويلة الأجل) .

ومـــن المعروف أن المعيار المحاسبى الدولى رقم (١٠) بعنوان الأصول الثابـــتة وأهلاكاتها قد حدد الأصول الثابتة بأنها عبارة عن الأصول الملموسة **Tangible Assets** التى تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها فى إنتاج أو توفير السلع

أو الخدمـــات أو لـــتأجيرها للغير أو لأغراضها الإدارية ويكون من المنتظر استخدامها لمدة عن فترة محاسبية واحدة . (١)

تتميز الأصول الثابتة (كالالات والعدد والأثاث ...) بأن لها كيان أو وجود مـــادى ملموس Physical Substance ، كما أن لها عمر أنتاجى وتتحقق منافعها خـــلال ذلك العمر ، ومن ثم اقتضى الأمر حساب الإهلاك Depreciation الذى يعبر عن توزيع تكلفة تلك الأصول المادية على عمرها الإنتاجى .

أما الأصول غير الملموسة فهى تتميز بخاصيتين أساسيتين تميزها عن غيرها من الأصول الأخرى هما ما يلى :-

أ-عدم وجود كيان مادى للأصول غير الملموسة :

وفقا لمدلول كلمة أصول غير ملموسة ، فأن هذا النوع من الأصول ليس لـــه جوهـــر مـــادى ملموس ، وكأمثلة شائعة :- الشهرة والعلامات التجارية وبـــراءات الاختراع وغيرها ، وتظهر تلك الأصول فى قائمة المركز المالى كتبويب فرعى من الأصول طويلة الأجل ، وعلى الرغم من الأتفاق جزئيا مع ذلك المدلول ، إلا أنه يتسم بالقصور عند تعريف تلك الأصول غير الملموسة بصـــورة قاطعة ، حيث أنه ليست كل الأصول التى تفتقد للجوهر المادى من الأصـــول غير الملموسة ، حيث توجد عديد من الأصول الأخرى (كحسابات العملاء ، وحسابات الودائع بالبنوك ، وغيرها من الأصول) التى تفتقد لوجود

---

(١) يراجع لمزيد من التفصيل حول طبيعة وخصائص الأصول الثابتة :

- د. أمين السيد أحمد لطفى ، مشاكل القياس والإفصاح المحاسبى ودور مراقب الحسابات فى ضوء معايير المحاسبة المصرية (الدولية) ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٨ .

كيـــان مـــادى لهـــا ، إلا أنها تختلف محاسبيا فى معالجتها عن الأصول غير الملموسة حيث أنها تبوب ضمن الأصول المتداولة Current Assets .

من هنا فإن الأصول غير الملموسة هى التى تستخدم فى عمليات المنشأة ولا يكون وجود مادى وتعتبر أصولا غير متداولة ، ومن ثم فإن خاصية عدم وجـــود الكيان المادى لا تعد كافية فى حد ذاتها لتصنيف الأصل كأصل غير ملموس .

ب- يصاحب المنافع المستقبلية المتوقعة من الأصول غير الملموسة درجة عالية من عدم التأكد :

لعل أهم ما يميز تلك الأصول غير الملموسة عن غيرها من الأصول هو مـــا يصـــاحب منافعها المستقبلية المتوقعة من عدم تأكد مرتفع ، ويرجع ذلك لسببين عل الأقل هما :-

١- تســـتمد تلك الأصول قيمتها من الميزة التنافسية التى يمكن أن تحققها منشـــأة معينة دون غيرها ، وذلك يعنى أن تلك الأصول قد تكون لها قيمة مرتفعة بالنسبة لتلك المنشأة فقط ، كما يمكن أن ترتبط تلك القيمة ارتـــباطا مباشـــرة بالميـــزة التنافسية التى تحققها والتى تنعكس على منافعها المتوقعة .

٢- صـــعوبة تحديد العمر-الافتراضى للأصل غير الملموس ، وذلك لعدم وجـــود عمـــر مـــادى للأصل Physical life من ناحية ، ومن ناحية أخرى يصعب التنبؤ بالفترة التى يمكن أن يحقق فيها منافع للمنشأة ، وتمثل تلك المشكلة أحد صعوبات القياس المحاسبية التى يثور حولها جدل كبير حتى الوقت الحاضر .

ولأغــراض تفهم طبيعة الأصول غير الملموسة وخصائصها وأثرها على كيفيـــة المحاسبة عنها ، ينبغى التعرض إلى الأسس المرتبطة بتصنيفها طبقا لما ورد فى رأى مجلس المبادئ المحاسبة الامريكى رقم (١٧) ، حيث يتم تصنيف تلك الأصول غير الملموسة وطويلة الأجل طبقا لأربعة معايير أساسية هى :-

١- إمكانية التحديد
٢- طريقة الحصول عليها .
٢- فترة المنفعة المتوقعة .
٣- استقلاليتها عن المشروع ككل .

١-إمكانية التحديد Identifiability

حيــث يمكن تصنيف الأصول غير الملموسة بحسب إمكانية تمييزها عن غيرها من الأصول إلى نوعين هما :-

أ- أصول يمكن تمييزها بصفة منفردة Separately identifiable ومثال ذلــك حقوق الأختراع ، والعلامات التجارية ، وحقوق التأليف ، هى جميعها تمثل نفقات تتعلق بالحصول على أصل معين بذاته

ب- أصول لا يمكن تحديدها بصفة منفردة Unidentifiable intangible asset ، وهى بالتحديد شهرة المحل والتى تنتج من تفاعل مجموعة من العوامل فى أن واحد ، ولايمكن بمكان عزل أثر كل عامل من العوامل على حده ، ومن ثم يصعب تحديد تكلفتها بصورة موضوعية .

٢-طريقة الحصول عليها واقتنائها Manner of Acquisition

تصنف الأصول غير الملوسة بحسب طريقة الاقتناء إلى نوعين هما :-

أ-أصول مشتراة :

وهى تلك التى يتم شراؤها من الغير أما بصفة منفردة أو ضمن مجموعة مـــن الأصـــول أو نـــتيجة لإدمـــاج **Business Combination** مجموعة من المنشـــآت ، وتحـــدد تكلفة تلك الأصول بجميع ما أنفق فى سبيل شرائها ونقل ملكيتها قانونا .

ب- أصول يتم الحصول عليها ذاتيا :

حيث يتم تكوينها داخليا نتيجة استخدام معامل المنشأة ومجهوداتها مثال ذلك حقـــوق الاختراع التى تم التوصل إليها من خلال البحوث والدارسات الذاتية ، وتتحدد تكلفة تلك الأصول بمقدار تكلفة تكوينها وإنشائها داخل المنشأة .

٣-فترة المنفعة المتوقعة Expected Peried of Benefit

يمكن تقسيم الأصول غير الملموسة تبعا للفترة الزمنية التى تغطيها المنافع المتوقعة إلى ثلاثة أنواع هى :-

أ- أصول يتحدد عمرها الانتاجى عن طريق القانون أو العقود بين المنشأة و الغير ، وكمثال على ذلك حقوق استخدام الأسماء التجارية .

ب- أصـــول يرتبط عمرها بعوامل إنسانية أو اقتصادية ، ومثال ذلك حقوق التاليف أو النشر ، وهى ترتبط بعمر الشخص نفسه وورثته .

ج- أصول ليس عمر محدد ، ومثال ذلك شهرة المحل ومصاريف التأسيس ، حيث تمتد منافعها إلى أجل غير مسمى .

٤-إمكانية استقلالية الأصل عن المنشأة ككل Spararbility from an entire enterprise

حيث يمكن فصل تلك الأصول ذاتها عن المنشأة إلى نوعين :-

أ- أصـــول يمكن فصلها عن المنشأة ، مثال ذلك حقوق الاختراع والعلامات التجارية وحقوق التأليف والنشر ، فهي أصول تعبر عن حقوق يمكن تحويل ملكيتها للغير .

ب- أصـــول لا يمكن فصلها بذاتها عن المنشأة ، ومثال ذلك شهرة المحل أو مصاريف التأسيس ، حيث أن وجودها من عدمه مرتبط بوجود المنشأة ،

٢/٤/٣ القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة

من المتعارف عليه أن تسجيل الأصول غير الملموسة عند الحصول عليه يتم على أساس التكلفة الفعلية ، والتي تتضمن جميع النفقات حتى يكون الأصل جاهز للغرض الذي من أجله تم الحصول عليه .

ولاشك أن اتباع ذلك الأساس مرجعه الخصائص المرتبطة بتلك الأصول وأهمها عدم وجود كيان مادي لها علاوة على عنصر عدم التأكد الذي يصاحب منافعها المستقبلية المتوقعة .

في ذلـــك الجـــزء يـــتم تناول الأنواع المختلفة للمعالجات المحاسبية لأية تكـــاليف تتحملها المنشأة ويحتمل أن تسفر عن أصول غير ملموسة ، كما يتم دراسة طبيعة استهلاك (تخفيض أو إطفاء) الأصول غير الملموسة .

أ-الأنواع الرئيسية للمعالجات المحاسبية للتكاليف التي قد يترتب عليها أصول غير ملموسة

بناء على خصائص الأصول غير الملموسة السابق ذكرها يمكن التمييز بين ثلاثـــة أنواع من الأسس المحاسبية لمعالجة أية تكاليف يمكن أن تتحملها المنشأة

وتنـــتج عـــنها أصولا غير ملموسة ويوضح الشكل البيانى التالى رقم (١) تلك الأنواع الثلاثة من المعالجات المحاسبية :-

١-إظهار النفقات كأصل غير ملموس محدد بذاته ومستقلا عن باقى الأصول:

ويـــتم ذلك فى المواقف التى تحصل فيها المنشأة على أصل من الأصول غير الملموسة ويكون له عمر إنتاجى يمكن تحديده سواء تم الحصول عليه عن طـــريق اقتـــناؤه مـــن منشـــأة أخرى أو تم تكوينه داخليا ، ومثال ذلك براءة الاختراع التى تحصل عليها المنشأة سواء من الشراء أو جهود المنشأة الذاتية.

٢-إظهار النفقات كأصل غير ملموس غير قائم بذاته :

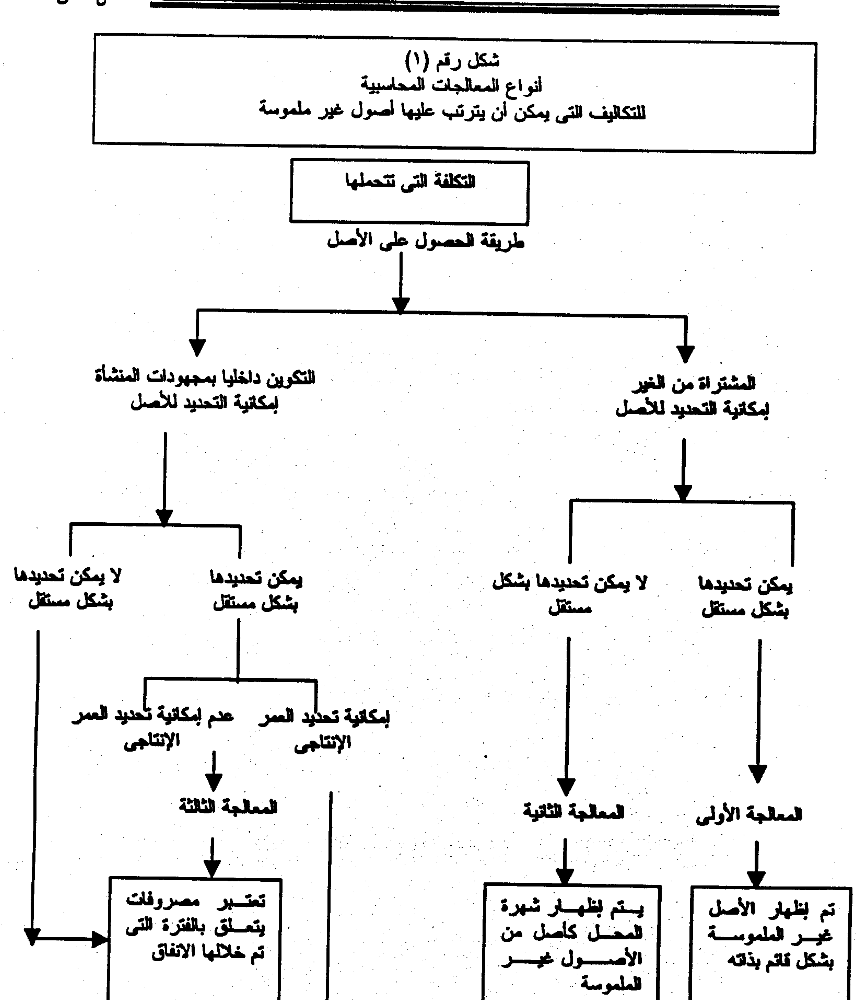
ويـــتم ذلك كما هو الحال بالنسبة لشهرة المحل ، والتى لا يمكن تمييزها بشـــكل منفصل عن باقى الأصول ، وفى هذا الموقف لا يتم تسجيل التكاليف كأصل غير ملموس إلا إذا تم شراؤه واقتناؤه من منشأة أخرى .

٣-اعتبار النفقة مصروف يخص الفترة التى تم خلالها الاتفاق :

ويـــتم ذلـــك فى الأحوال التى لا تسفر التكاليف التى تتحملها المنشأة نتيجة جهودها الذاتية (وليس نتيجة الشراء من منشأة أخرى) عن أصل من الأصول غير الملموسة التى لا يمكن تمييزها بشكل منفصل عن باقى الأصول .

وكأمثـــلة عـــلى ذلك النفقات المرتبطة بخلق عوامل شهرة المحل داخليا (كالســـمعة الحســـنة) ، فتلك النفقات تحمل كمصروف على قائمة الدخل ولا يترتب عليها عموما أصلا من الأصول غير الملموسة .

شكل رقم (١)
أنواع المعالجات المحاسبية
للتكاليف التى يمكن أن يترتب عليها أصول غير ملموسة



ب-توزيع تكاليف الأصول غير الملموسة Amortization of Intangible Assets

يجب تسجيل الأصول غير الملموسة فى السجلات عند الحصول عليها على أساس التكلفة ، على أن يتم تخفيض أو إطفاء (توزيع) تلك التكلفة على الفترات المالية المستفيدة من منافع تلك الأصول ، والغرض من التخفيض Amortization هو مقابلة الإيرادات بتكاليف الحصول عليها خلال فترة استخدام تلك الأصول تماما مثل الإهلاك Depreciation الذى يتم احتسابه على الأصول الثابتة المادية الملموسة .

وقد حدد الرأى رقم (١٧) الصادر من مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكى أن الحد الأقصى لتخفيض الأصول غير الملموسة بفترة أقصاها ٤٠ سنة ، وإذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس أقل من ذلك فيجب استهلاكه على العمر الأقل .

وفيما يلى أبرز العوامل التى يتعين أخذها فى الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجى للأصل غير الملموس :-

١- النصوص القانونية أو التعاقدية أو التنظيمية لشراء تلك الأصول أو الحصول عليها .
٢- أثر العوامل الإقتصادية مثل التقادم ، الطلب على المنتج والمنافسة التى يمكن أن تؤثر على المنافع المتوقع الحصول عليها خلال فترة الأصل .
٣- صعوبة تقدير الفترة الزمنية التى على أساسها يمكن تقدير المنافع المستقبلية خصوصا إذا كان العمر الإنتاجى تم تحديده إلى أجل غير مسمى .
٤- قد يكون الأصل غير الملموس ناتج من تفاعل مجموعة من العوامل لكل منها عمر أنتاجى يختلف عن الأخر .

وقـد جرت العادة على أن طريقة تخفيض الأصول غير الملموسة الشائعة الاستخدام فى التطبيق العلمى هى طريقة القسط الثابت **Straight–line Method** إلا أنـه ليس هناك ما يمنع من استخدام أية طريقة أخرى أكثر ملائمة لطبيعة الأصـل والظـروف الاقتصـادية المحيطـة ، طالما يتم الإفصاح عن طريقة الاستنفاد أو التخفيض المتبعة بالقوائم المالية .

ويتم قيد الاستنفاد السنوى بالدفاتر والسجلات المحاسبية على النحو التالى :-

××× من حـ / مصروف الاستنفاد

××× إلى حـ / الأصول غير الملموسة

حيـث يـتم إظهار مبلغ التخفيض – الاستهلاك -ضمن المصروفات فى قائمة الدخل ، وفى نفس الوقت أما أن يتم خصم تلك المبالغ مباشرة من حساب الأصـل أو تكويـن حساب مجمع الاستهلاك – كما هو الأمر المتبع فى حالة الأصول الثابتة الملموسة .

٢/٢/٤ الرأى المهنى للمراجع لمشاكل المحاسبة عن الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد بصفة مستقلة

تطبيقا للرأى رقم (١٧) الصادر من مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكى تم تصنيف الأصول غير الملموسة إلى مجموعتين رئيسيتين هما :-

أ- أصول يمكن تحديدها بذاتها ، بمعنى أنه يمكن ربط التكلفة بأصل معين محدد بذاته مثال ذلك ثمن شراء حق الأختراع .

ب- أصـول لا يمكـن تحديدها بذاتها ، أى أنه لا يمكن ربط التكلفة على أصـل معيـن بذاته ، أو أن الأصل ينتج بتفاعل مجموعة من العوامل يصـعب فصلها عن بعضها ، وتتميز تلك الأصول بأنه عادة ما تكون

غير محددة العمر الإنتاجي فضلا عن أن وجودها من عدمه واستمرارها مرتبط بوجود واستمرار المنشأة .

وفيمـــا يلى الرأى المهنى للمراجع لمشاكل قياس أهم عناصر والاصول غير الملموسة التى يمكن تمييزها والتحقق من وجودها ومن ملكيتها .

١-حقوق براءات الاختراع Patents

تعرف براءات الاختراع بأنها الحق المطلق الذى تمنحه الجهات المسئولة فى الدولـــة ، والذى يخول صاحب ذلك الحق أن يكون المستخدم الوحيد لما تم اخـــتراعه وتســـجيله ، وعـــادة ما تكون هناك فترة زمنية يحمى فيها القانون صاحب ذلك الاختراع من أى اعتداء على ذلك الحق .

فـــبراءة الاختراع هو حق خاص يمنح من الدولة لتصميم منتج معين أو استخدامه أو بيعه ، والغرض من ذلك هو تشجيع اختراع الات جديدة أو طرق انـــتاج جديدة ، وعندما تحصل إحدى المنشآت على براءة اختراع عن طريق شـــرائها مـــن صاحبها تسجل فى الدفاتر بجعل حساب براءة الاختراع مدينا باعتبارها أصلا غير ملموس .

وتتحدد تكلفة حق الاختراع حسب طريقة الحصول عليه أو اقتناءه ، فاذا تم شراؤه من الغير يتم تحديد تكلفته على أساس ثمن الشراء مضافا إليه جميع الرسوم القانونية والعمولات وكافة النفقات الأخرى اللازمة لنقل الملكية وإعداد الحـــق للاستخدام ، وقد يتم تكوين حق الاختراع داخليا فى المنشأة ، وفى تلك الحالة تعتبر تكاليف البحوث والتطوير التى تنفق لتطوير منتج أو عملية معينة تمـــثل مصـــروفات تحمـــل على الفترة التى تنفق فيها ، تأسيسا على ذلك فأن

التكـلفة الـتى يجب رسملتها تقتصر فقط على تكلفة حقوق الاختراع التى يتم شراءها من الغير . [1]

ويتم الاستفادة وإطفاء تكلفة براءات الاختراع خلال الفترة القانونية أو سنوات الخدمة المتوقعة أيهما أقل باستخدام الأساس الزمنى (القسط الثابت أو المتناقص) ، وعـلى أسـاس إنتاجية الأصل ، ويتم تقدير مقدار الاستنفاد السنوى على قائمة الدخل للعام الجارى ، مع جعل حساب الأصل دائنا بقيمة ذلك المصروف .

وفى الولايـات المتحدة الأمريكية تمنح براءة الاختراع لفترة سبعة عشر عامـا بحيث لا تزيد فترة الاستفادة عن تلك الفترة ، ومع ذلك إذا فقدت براءة الاختراع منفعتها فى أقل من تلك الفترة ، يجب أن تستنفذ فى أقصى فترة من عمـرها الانتاجى ، وكمثال لذلك إذا افترض قيام إحدى الشركات بشراء حق الاخـتراع من أحد المخترعين بتكلفة مقدارها ١٦٠٠٠٠ ج بعد مرور خمسة سـنوات حتى الفترة القانونية ، وعندئذ تكون الفترة القانونية المتبقاه هى ١٢ عاما ، ومع ذلك إذا كان العمر الإنتاجى المقدر لها أربع سنوات فقط ، من ثم يجب أن يتم حساب الاستنفاذ أو الإطفاء على أساس الفترة الأقصر ، وفى تلك الحالة يجرى قيد مصروف الاستنفاذ على النحو التالى :

٤٠٠٠٠		من حـ / مصروف استنفاذ الاختراع
	٤٠٠٠٠	إلى حـ / براءة الاختراع
		إثبات استنفاذ تكلفة براءة الاختراع على أساس القسط الثابت

---

[1] لا تعتبر النفقات التى تتحملها المنشأة فى سبيل اكتشاف اختراع جديد أو تطوير لعملية صناعة جزء من تكلفة براءة الاختراع ، بل تعالج كمصروف إيرادى تحمل على إيرادات السنة الجارية التى تم خلالها الأنفاق ، وفى تلك الحالة فأن تكلفة براءات الاختراع تشتمل على مصروفات التسجيل والإشهار فقط .

وقــد تضطر المنشأة إلى الدخول فى منازعات قضائية نتيجة تعدى الغير عــلى حقها فى استغلال حق الاختراع وتتحمل فى سبيل ذلك تكلفة جوهرية ، وتتحدد المعالجة المحاسبية لتلك التكلف على ضوء نتائج تلك المنازعات على النحو التالى :-

أ- إذا نجحــت المنشــأة فى الدفاع عن حقها فى استغلال حق الاختراع تضاف التكلفة المترتبة على المنازعات القضائية إلى القيمة الدفترية للأصل وتستنفذ خلال العمر المتبقى للأصل .

ب- أمــا إذا لــم تــنجح الوحدة فى الدفاع عن أحقيتها فى استغلال حق الاخــتراع اعتبرت تكلفة المنازعات مصروفا يحمل على الفترة التى تنفق فيها .

وقــد تمنح المنشأة حق استغلال الاختراع للغير خلال فترة معينة بمقابل نقدى معين ، ويعتبر ما تحصل عليه الشركة إيرادا يتم الاعتراف به فى الفترة الــتى يكتسب فيها ، وتستمر المنشأة فى تحميل الفترات بمصروفات نفاذ حق الاختراع كما لو كان الحق يتم استغلاله عن طريق المنشأة ذاتها .

وفى حالة ظهور اختراعات جديدة تجعل من حق الاختراع القائم غير ذى قيمــة للمنشــأة نــتيجة لانقضــاء المنافع المستقبلية المتوقعة ، فأن المعالجة المحاســبية تقضــى باعتبار ما تبقى من القيمة الدفترية لحق الاختراع خسارة تحمل على الفترة التى تأكد فيها أن الحق أصبح عديم القيمة .

أمــا إذا تمكنت الشركة من إجراء تحسينات فى حق الاختراع مما يترتب عــليه زيادة فى عمره الاقتصادى ، فأن الأمر يتطلب ضرورة إعادة احتساب قســط الــنفاذ الســنوى للأصل ، مع تطبيق ذلك التقدير الجديد لعمر الأصل

اعتــبارا مـــن بداية السنة التى تم فيها ذلك التعديل - دون إجراء أية تعديلات بأثر رجعى فى السنوات السابقة .

٢-حق النشر والتأليف Copyrights

يقصد بحق النشر والتأليف هو ما تمنحه الدولة للمؤلف وأصحاب الإبداع الفـــنى فى مختلف المجالات الأدبية والعلمية والفنية من حقوق فى نشر وإنتاج وبيع إنتاجهم ، كما يحق لحامل تلك الحقوق نقل وبيع حقوقه للأخرين .

وتشتمل تكلفة حقوق النشر على سعر شرائها ونفقات التسجيل والإشهار ، و لا تتضـــمن تلك التكلفة أتعاب إعداد وإنتاج السلعة موضع التسجيل فى حالة ما إذا تم ذلك بواسطة المنشأة نفسها .

هـــذا ويـــتم استنفاذ حقوق النشر خلال الفترة القانونية أو سنوات الخدمة المـــتوقعة ، وقـــد حدد مجمع مبادئ المحاسبة المالية الأمريكى ٤٠ سنة كحد أقصــــى لفـــترة اســـتنفاذ حقوق النشر ، ونظرا لعدم التأكد من العمر الإنتاجي لحقوق النشر ، الا أن المحاسبون ورجال الأعمال يفضلون استنفاذ ذلك الأصل خلال فتة زمنية قصيرة .

عمومـــا إذا كـــانت تكـــلفة الحصول على حق التأليف صغيرة من ثم يتم تحميـــلها على حساب المصروفات عند دفعها ، ولكن عندما تكون تكلفة شراء حق التأليف مرتفعة بدرجة كبيرة ، فأن الأمر يستلزم رسملتها واستنفاذها على مدى الفترة التى تحقق فيها المنافع ، وعادة ما يكون الإيراد من حقوق التأليف محـــددا بعـــد قليل من السنوات ، ولذلك يجب استنفاذ تكلفة الشراء على مدى السنوات التى يتوقع أن يتحقق فيها الإيراد .

٣-العلامات والأسماء التجارية Trademarks and Tradenames

تمثل العلامة التجارية رمز أو أى شكل يميز منتجا معينا ، وتخول لصاحبها الحــق المطــلق فى ذلــك الرمــز على المنتجات التى يتعامل فيها (مثل علامة الشويبس أو البيبسى كولا ..) ، أما الأسماء التجارية فهى أسماء المشروعات فى الســوق الــتجارى (مــثل أسم المقاولون العرب أو شاى الجوهرة...) ، ويمكن الحصــول على الحق الخاص والدائم لاستخدام علامة تجارية أو ماركة أو رمز تجارى معين عن طريق تسجيله فى الأجهزة المختصة فى كل دولة .

وغالــبا مــا يظــل حق إستخدام العلامة أو الإسم التجارى ، مع المستخدم الأصــلى لها طالما يستمر في إستعمالها في نشاطه الإقتصادى ، بغض النظر عن تسجيلها أو عدم تسجيلها في الجهات الرسمية ، أما إذا تم تسجيلها فذلك يكون لمدة محــددة قابــلة للتجديد ، ولهذا تعتبر العلامات التجارية أصلا غير ملموس وغير محــدد العمر ، مع ذلك يفضل المحاسبون استنفاذ ذلك الأصل خلال مدة لا تزيد عــن أربعين عاما ، أما إذا توقف إستخدام العلامة التجارية أو أصبح إسهامها في الأربــاح مشــكوكا فيه من ثم يجب تحويل كافة التكاليف غير المستنفذة فورا الى المصروفات .

عمومــا يتم تسجيل الأسماء أو العلامات التجارية في الدفاتر المحاسبية على أســاس التكــلفة ، ويــتم اســتهلاكها على فترة أقصاها العمر الإنتاجى أو العمر القانونى أيهما أقل .

وتتمثل التكلفة في ثمن الشراء في حالة شراء الإسم أو العلامة التجارية ، أما إذا كــان قــد تم تطويرها – أى الحصول عليهما ذاتيا ، فان التكلفة تكون مساوية لجميع عناصر التكاليف التى تحملتها المنشأة في سبيل الوصول اليهما ، وعادة ما

تتضمن :- تكاليف الرسوم القانونية للتسجيل وأتعاب المحاماة وتكاليف التصميم ، وعمليا إذا ما كانت تكاليف تلك الأسماء أو العلامات التجارية زهيدة فانه يفضل عدم رسملتها ، وتعتبر مصروفات فور حدوثها وتحمل على قائمة الدخل في السنة التى تحدث فيها ، وبالتالى لا تظهر ضمن الأصول غير الملموسة .

٤- مصروفات التأسيس Organization Costs

تتضمن مصروفات التأسيس كافة النفقات المتعلقة بتكوين وتأسيس المنشأة ، فهى تمثل إذن المصروفات التى ينفقها مؤسسوا المشروع لتأسيس الشركة حتى إستخراج السجل التجارى والحصول على التراخيص المطلوبة للمشروع ، وتتضمن أساس نفقات البحوث الأولية اللازمة لدراسة المشروع وأتعاب تحرير العقود وما يتعلق بها من رسوم ودمغات ومصروفات طبع واعلان ورسوم نشر .

ونظرا لأن نفقات التأسيس تتسم بعدم وجود عمر محدد لها وذلك لإفتراض إستمرارية المنشأة ، فانه من الصعب بل من المستحيل تحديد الفترة التى تستنفذ خلالها تلك التكلفة من الناحية النظرية ، حيث تستمر المنافع المتوقعة منها لفترة غير محددة .

ورغما عن أن مجلس مبادئ المحاسبة المالية الأمريكى يتطلب ضرورة لتنفيذ تكلفة الأصول غير الملموسة خلال فترة لا تتجاوز الأربعين عاما ، وهى فترة طويلة نسبيا ، الا أنه من الناحية العملية فان معظم المنشآت قد جرت على إستنفاذ تلك التكلفة خلال فترة أقصر من ذلك ، وان كانت لا تقل في جميع الأحوال عن خمسة سنوات .

وجديـــر بالـــبيان فان خسائر التشغيل التى تتحقق خلال فترة بدء النشاط لا يجوز رسملتها ، وانما تحمل على الفترات المالية التى تحقق فيها كخسائر تشغيل عادية .

٥- المصروفات والخسائر المرتبطة في المراحل المبدئية للتشغيل

عـــادة ما تتحمل المنشأة في المراحل المبدئية لتشغيلها (في طور التكوين) العديـــد مـــن النفقات في تلك المرحلة ، ومثال ذلك نفقات التخطيط المالى وتدبير مصادر الأموال ، ونفقات البدء في الإنتاج .

وقـــد اتجهـــت الممارسات المحاسبية الى اعتبار بعض تلك النفقات التى من المنـــتظر عـــدم تغطيـــتها بايرادات مستقبلية ، وكذلك بعض الخسائر المحققة من عمـــليات المنشأة في المراحل الأولى من تكوينها كنفقات رأسمالية يجرى رسملتها واعتبارها أصلا من الأصول غير الملموسة .

الا أن مثل تلك التطبيقات تعتبر منتقدة على أساس أن مثل تلك التكاليف قد لا يكـــون لهـــا منافع مستقبلية يمكن تقديرها ، ومن ثم لا يجوز أن تعتبر اصلا من الأصـــول ، بالإضـــافة لذلك فمن المنطقى أن يتم تحديد ما إذا كانت تلك التكاليف يـــترتب عـــليها أصولا أو تعتبر مصروفات أو خسائر للفترة ، وذلك يتوقف على طـــبيعة تـــلك النفقات والعوائد المتوقعة منها ، وليس بناء على درجة قدم وتدرج المنشأة في مزاولة نشاطها .

تأسيســـا عـــلى ذلك وطبقا لرأى مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى لا يجوز رسملة خسائر التشغيل في المراحل الأولى للمنشآت في طور التكوين ، كما يتعين الإفصاح في القوائم المالية عن بعض الأحداث والعمليات المرتبطة بمراحل التكوين المبدئية .

٦- نفقات البحوث والتطوير Research and Development

تعريف ومكونات تكاليف البحوث والتطوير

تقوم معظم المنشآت الكبرى بإنفاق مبالغ طائلة تهدف الى اكتشاف أو تطوير وتحسين العمليات الصناعية والمنتجات ، وحينما يترتب على تلك البحوث فكرة يمكن تسجيلها كإختراع أو حق تأليف ، فإنه يمكن القول أنه يوجد في هذه الحالة أصل غير ملموس الا أنه يلاحظ أن معظم نفقات البحوث والتطوير لا ينتج عنها شئ يمكن تسجيله كاختراع ، ولكنه يترتب عليها عادة تحسين الطرق والوسائل والخبرة والمعرفة التى تساهم في البحوث المستقبلة وفى الإيرادات .

ويعالج المعيار المصرى رقم (٦) والمناظر للمعيار الدولى رقم (٩) موضوع تكاليف البحوث والتطوير .

ينحصر موضوع المحاسبة عن تكاليف البحوث والتطوير في نقطة أساسية هى هل تثبت تلك التكاليف كأصول أم كمصروفات ، ولتحديد طبيعة البحوث والتطوير يتعين تعريف كل من البحوث والتطوير وايجاد الإختلاف بينهما طبقا للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٦) .

١- البحوث :

هى إجراء فحص ودراسة من أجل إكتساب معرفة جديدة عملية أو فنية أو من أجل مزيد من التفهم والإستيعاب لتلك المعارف .

ومن أمثلة الأنشطة التى عادة ما تكون ضمن أعمال التطوير ما يلى :-

أ - الأنشطة التى تهدف الى الحصول على معرفة جديدة .

ب- البحث عن تطبيقات للإكتشافات الناتجة عن البحوث أو المعرفة الأخرى.

ج – البحث عن بديل لمنتج أو عملية معينة .

د – تشكيل أو تصميم لمنتج محتمل جديد أو محس أو لبدائل عمليات التشغيل .

٢- التطوير :

هى ترجمة نتائج البحوث وغيرها من المعارف التى يتم التوصل اليها وذلك في صورة خطة أو تصميما بغرض انتاج جديد أو محسن بشكل جوهرى لمواد أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات وكل ذلك قبل البدء في الإنتاج على نطاق تجارى .

وغالبا ما تكون طبيعة الأعمال المتعلقة بنشاط البحوث والتطوير مفهومة، ولكن قد يصعب أحيانا في التطبيق العملى تحديد تلك الأعمال ، وعلى الرغم من أن التعريفات السابقة تساعد المنشآت في هذا الخصوص ، إلا أن معرفة أعمال البحوث والتطوير غالبا ما تعتمد على طبيعة النشاط وكيفية تنظيمه ونوعية المشروعات المنفذة .

ومن أمثلة الأنشطة التى عادة ما تكون ضمن أعمال التطوير ما يلى :-

(أ) تقييم بدائل المنتجات أو لعملية تشغيل معينة .

(ب) تصميم وتصنيع واختبار نماذج واسطمبات ما قبل التشغيل .

(ج) تصميم عدد وأدوات واسطمبات متعلقة بتقنية جديدة .

(د) تصميم وتشييد وتشغيل مصنع تجريبى ليس على نطاق مجدى اقتصاديا للتشغيل التجارى .

كذلــك من أمثلة الأنشطة المتعلقة بدرجة كبيرة بأنشطة البحوث والتطوير ولكن ليست من أعمال البحوث والتطوير :

(أ) المتابعة الهندسية الإنتاج التجارى فى مراحله الأولى .

(ب) أعمال مراقبة الجودة أثناء الإنتاج التجارى .

(ج) بحث أسباب التوقف أثناء الإنتاج التجارى .

(د) الأعمال الروتينية الجارية لتجويد أو تحسين خصائص منتج قائم .

(هـــ) تغييـــر الإمكانيات الحالية لتلائم إحتياجات معينة أو رغبة عميل كجزء من النشاط الاقتصادى .

(و) التعديلات الموسمية والدورية فى تصميم المنتجات القائمة .

(ز) التصميم الروتينى للعدد والأدوات والاسطمبات .

(ح) الأنشــطة المتعــلقة بالإنشاءات والنقل وإعادة التنظيم أو بدأ تشغيل معدات ليست مستخدمه خصيصا لمشروعات البحوث والتطوير بما فى ذلك التصميم والإنشاءات الهندسية لتلك الأنشطة .

وتشمل مكونات البحوث والتطوير مايلى :-

١- يجـــب أن تتضمن تكاليف البحوث والتطوير كل التكاليف التى لها علاقة مباشـــرة بنشاط البحوث والتطوير أو التى يمكن تحميلها بطريق معقولة على تلك الأنشطة .

٢- تتضمن تكاليف البحوث والتطوير ما يلى حسب الأحوال :-

(أ) الأجـــور والمرتـــبات والمصروفات المتعلقة بها والخاصة بالموظفين العاملين بأنشطة البحوث والتطوير .

(ب) تكلفة المواد والخدمات المستخدمة فى أنشطة البحوث والتطوير .

(ج) إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة فى أنشطة البحوث والتطوير .

(د) التكاليف غير المباشرة بخلاف المصروفات الإدارية والعمومية والمتعلقة بأنشطة البحوث والتطوير .

وتحمل تلك التكاليف بالأسس المستخدمة فى تحميل التكاليف غير المباشرة على المخزون طبقا للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بالمخزون .

(هـ) التكاليف الأخرى كاستهلاك حقوق براءات الأختراع والرخص على أن تكون متعلقة بأنشطة البحوث والتطور .

٣- ويجب إلا تتضمن تكاليف البحوث والتطوير أية مصاريف بيعيه ، أما بالنسبة لتكاليف الاقتراض فهى تخضع للمعالجة البديلة المسموح بها فى المعيار المحاسبى المصرى الخاص بتكاليف الاقتراض .

وقد تقوم منشأه ما بنشاط البحوث والتطوير لحساب منشأه أخرى طبقا لعقد مع هذه المنشأة ، وعندما يظهر جوهر الاتفاق أن الأخطار والمنافع المرتبطة بالبحوث والتطوير تنقل أو سوف تنقل إلى منشأة الأخرى ، فعلى المنشأة التى تقوم بأعمال البحوث والتطوير أن تعالج هذه التكاليف طبقا للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بالمحاسبة عن عقود الإنشاءات وتثبت المنشأة المتلقية للأخطار والمنافع هذه التكاليف طبقا لهذه المعيار .

وعندما يكون جوهر الاتفاق مع المنشأة الأخرى لا ولن يترتب عليه نقل أخطار ومنافع البحوث والتطوير للغير تعالج المنشأة التى تقوم بالبحوث والتطوير هذه التكاليف طبقا لهذه المعيار ومن العوامل التى تشير إلى أن الأخطار والمنافع لن تنقل إلى الغير ما يلى :

(أ) إلتزام المنشأة التى تقوم بأعمال البحوث والتطوير طبقا للعقد برد جميع الأموال المدفوعة من قبل المنشأة الأخرى بغض النظر عن نتيجة البحوث والتطوير .

(ب) وحـــتى ولو لم يلزم العقد المنشأة التى تقوم بأعمال البحوث والتطوير برد أى من الأموال المدفوعة من قبل المنشأة الأخرى ، فأن رد الأموال قـــد يكون واردا طبقا لأختيار المنشأة الأخرى أو أن الظروف المحيطة تعطى الانطباع أن رد الأموال وارد .

ب-الاعتراف بتكاليف البحوث والتطوير (واثباتها)

يعـــتمد تحميل تكاليف البحوث والتطوير على الفترات المالية على العلاقة بيـــن الـــتكاليف والعـــائد الاقتصادى الذى تتوقعه المنشأة من أنشطة البحوث والتطوير.

فعـــندما يكون من المحتمل بدرجة كبيرة تولد عائد اقتصادى مستقبلى من تلك التكاليف ، وأنه يمكن تقديرها بطريقة منطقية سليمة يمكن الاعتراف بتلك التكاليف وإثباتها كأصول .

ومـــن طـــبيعة أنشطة التطوير أنه يمكن فى بعض الأحيان وجود أحتمال الحصـــول على عائد اقتصادى مستقبلى ، وذلك لان المشروع يكون قد تعدى مرحلة البحث ، ولذلك فأن تكاليف التطوير يتم الاعتراف بها كأصل عند توافر شـــروط معيـــنه تشـــير إلى انـــه من المحتمل بدرجة كبيرة أن ينتج عن هذه التكاليف عائد اقتصادى مستقبلى .

وفيما يلى إيضاح تفصيلى لأثبات كل من تكاليف البحوث والتطوير :-

١- الاعتراف (وإثبات) تكاليف البحوث

يجب إثبات تكاليف البحوث كمصروفات فى الفترة التى تم تحمل التكاليف خلالها ولا يجب أن يتم إثباتها كأصل لفترات لاحقه .

٢- الاعتراف (وإثبات) تكاليف التطوير

تعالج تكاليف التطوير كمصروفات فى الفترة التى تحمل التكاليف خلالها (وعندئذ لا يجوز الاعتراف بها كاصول فى فترة لاحقه) وشروط الاعتراف بها كاصل كما يلى :-

(أ) أن المنتج أو عملية التشغيل محدده بوضوح ، وأن التكاليف الخاصة بها يمكن فصلها وتقديرها بصورة موثوق فيها .

(ب) يمكن إثبات الجدوى الفنية للمنتج أو العملية .

(ج) وجود سوق للمنتج أو العملية . وفى حالة الاستخدام داخل المنشأة بدلا من بيعها فأنه يمكن التحقق من فائدتها بالنسبة للمنشأة .

(هـ) توفر الموارد الكافية أو يمكن التحقق من إمكانية الحصول عليها لأكمال المشروع وتسويقه أو استخدام المنتج أو العملية .

هذا ويجب أن لا تتعدى تكاليف التطوير المرسمله العائد الاقتصادى المتوقع بعد خصم تكاليف التطوير المتوقعة والتكاليف التسويقية والإدارية المتعلقة مباشرة بتسويق المنتج .

وفى الوقت الذى قد تستوفى فيه تكاليف التطوير شروط اعتبارها أصلا إلا أنها قد لا تستوفى شروط الرسمله لعدم وجود دليل كافى على أن العائد الاقتصادى المستقبلى سيتدفق إلى المنشأة نتيجة لتكاليف التطوير هذه ، فى هذه الحالة تعالج تكاليف التطوير كمصروفات فى الفترة التى يتم تحمل التكاليف خلالها ولا يعترف بها كأصول فى فترة لا حقه .

وقد يتمثل العائد الاقتصادى المستقبلى المتوقع أن تحصل عليه المنشأة من أنشطة التطوير فى مبيعات للمنتج أو العملية أو تخفيض فى المصاريف أو أى عائد أخر من استخدام المنتج أو العملية فى المنشأة نفسها . وتبنى تقديرات

الإيـــرادات والوفر فى التكاليف على الأسعار والتكاليف المستقبلية إذا كان من المتوقع أن يكون سعر البيع المستقبلى أقل من الأسعار السائدة فى نهاية الفترة وأن هـــذه الأسعار الأقل لن يتم تعويضها بوفورات إضافية فى التكلفة . وفيما عـــدا ذلك تبنى تقديرات الإيرادات والوفر فى التكلفة على الأسعار والظروف السائدة فى نهاية الفترة .

ويعتمد تطبيق شروط الرسمله الموضحة سابقا على تقييم حالة عدم التأكد التى دائما ما تصاحب نشاط التطوير ، ويجب أن تعامل هذه الحالات من عدم الـــتأكد بحيطة وحذر عند إتخاذ القرارات الخاصة بتقدير مبلغ تكاليف التطوير التى سوف ترسمل ، ولا يعنى استخدام مبدأ الحيطة والحذر التعمد فى تخفيض قيمة الأصول .

ج- استهلاك تكاليف التطوير

يـــتم استهلاك **Amortization** تكاليف التطوير المرسملة بطريقة منتظمة وتثبت كمصروفات من أجل مقابلة العائد المستقبلى المتعلقة بها .

وغالـــبا ما يتم تحديد العلاقة تكاليف التطوير والعائد الاقتصادى المتوقع بشـــكل عـــام وذلـــك لطبيعة نشاط التطوير ، وعند استهلاك تكاليف التطوير المرســـمله بطريقة منظمة لتقابل إثبات العائد حسب ما تقدم ، فأن على المنشأة أن تأخذ فى اعتبارها ما يلى :-

أ - الإيرادات أو أى عائد أخر من بيع أو استخدام المنتج .

ب- الفترة الزمنية التى من المتوقع أن يباع المنتج أو العملية خلالها .

عـــلى أن يـــبدأ اســـتهلاك تكاليف التطوير عندما يكون المنتج أو العملية جاهزة للبيع أو الاستخدام .

وحيث أن التقادم التكنولوجى والاقتصادى يخلق عادة حالة عدم تأكد بالنسبة لعدد الوحدات أو الفترة الزمنية التى سوف تستهلك على أساسها تكاليف التطوير المرسملة ، بالإضافة إلى أنه قد يكون من الصعب تقدير التكاليف والعائد الاقتصادى المستقبلى لمنتج جديد لفترات طويلة . من ثم فأنه عادة ما يتم استهلاك تكاليف التطوير على فترة لا تزيد عن خمسة سنوات .

فى بعض الأحيان يتم استخدام العائد الاقتصادى المستقبلى الذى تحصل عليه المنشأة من تكاليف التطوير فى إنشاء أصول أخرى ولا ينتج عنه مصاريف ، فى هذه الحالة فأن استهلاك تكاليف التطوير يتم تحميله على تكلفة الأصل ، على سبيل المثال يمكن إثبات تكاليف تطوير سبق رسملتها كجزء من التكاليف الصناعية للمخزون . ويتم تحميل تكاليف التطوير التى تضاف إلى أرصدة الأصول بهذه الطريقة فى نفس الوقت الذى يتم فيه تحميل المصاريف الأخرى لهذه الأصول .

د- عدم جدوى تكاليف التطوير

يخفض الرصيد المرسمل لتكاليف التطوير لمشروع معين إذا أتضح أنه بعد إضافة تكاليف التطوير المستقبلية والتكاليف الإنتاجية والبيعية والإدارية المتعلقة بطريقة مباشرة بتسويق المنتج لن يمكن استرداد مجموع هذه التكاليف من العائد الاقتصادى المستقبلى . كما يجب إعدام الرصيد المرسمل من تكاليف التطوير فور اكتشاف غياب أى شرط من شروط رسمله تكاليف التطوير والموضحة سابقا ، ويثبت التخفيض أو الإعدام كمصروفات فى الفترة التى حدث فيها التخفيض أو الإعدام .

هذا ويجب مراجعة الرصيد المرسمل لتكاليف التطوير لمشروع معين فى نهاية كل فترة . فقد تشير الظروف أو الأحداث الحالية إلى أن الرصيد المرسمل مع التكاليف الأخرى المتعلقة بالمشروع تفوق العائد الاقتصادى المستقبلى لذلك فأن الرصيد المرسمل قد يفقد شروط الرسملة .

ويجب إعادة رسملة المبالغ التى يتم تخفيضها أو إعدامها طبقا لما تقدم إذا أنتفت الظروف أو الأحداث التى أدت إلى تخفيض أو الإعدام ويوجد دليل مقنع على أن الظروف والأحداث الجديدة سوف تستمر فى المستقبل المنظور ، ويجب تخفيض لتكاليف التطوير الرصيد أو يعدم . ويتم إثبات المبلغ المعاد رسملته كتخفيض لتكاليف التطوير خلال الفترة والمثبتة كمصروفات .

وقد تتغير الظروف والأحداث التى تؤدى إلى إعدام تكاليف التطوير للدرجة التى يتسوفى فيها المبلغ المعدوم مرة أخرى شروط الرسملة . وفى هذه الحالة يعاد رسمله المبلغ .

يتم تخفيض المبلغ المعاد رسملته بقيمة الاستهلاك الذى كان سوف يحسب لو لم يعدم أو يخفض الرصيد . وتظهر ضرورة هذه المعالجة مثلا عندما تحصل المنشأة على إيرادات أو عائد من بيع استخدام المنتج أو العملية فى الفترة التى كان فيها الأصل معدوما .

هـ- الإفصاح عن تكاليف البحوث التطوير

يجب أن تفصح القوائم المالية عن الأمور التالية الخاصة بأنشطة البحوث والتطوير :-

(أ) السياسات المحاسبية المطبقة بخصوص تكاليف البحوث والتطوير .

(ب) مبلغ تكاليف البحوث والتطوير المثبت كمصروفات خلال الفترة .

(ج) طرق الاستهلاك المستخدمة .
(د) العمر الافتراضى أو نسب الاستهلاك المستخدمة .
(هـ) بيان برصيد تكاليف التطوير المرسملة فى بداية ونهاية الفترة موضحا :

١- تكاليف التطوير المرسملة .
٢- تكاليف التطوير المثبته كمصروفات .
٣- تكاليف التطوير المحملة على أصول أخرى .
٤- تكاليف التطوير المعاد رسملتها .

هذا وتشجع المنشأة أن تضمن قوائمها المالية أو تقريرها السنوى وصف لنشـاطها فى مجال البحوث والتطوير . وتشجع أيضا على ذكر الظروف أو الأحـداث التى أدت إلى إثبات تكاليف التطوير كمصروفات نتيجة عدم وجود تلك التكاليف وأعادة رسملتها .

٧- شهرة المحل

أ - طبيعة وتعريف شهرة المحل

فيمـا سبق تم التعرض لمشاكل قياس معظم الأصول غير الملموسة التى يمكـن تمييـزها وتتبع مصدرها ، إلا أنه يلاحظ أن المقدرة الإيرادية لمعظم المنشآت الناجحة ترجع إلى عديد من العوامل التى ليس من المستطاع تمييزها كمصـدر لقيمـة أصل معين ، ويشار إلى تلك العوامل عادة باصطلاح شهرة المحـل . ويكون المؤشر الواضح لوجود تلك الشهرة متمثلا فى مقدرة المنشأة عـلى تحقيق معدل عائد على صافى أصولها (استثمارات الملاك) زيادة عن المعـدل الطـبيعى أو العادى ، ومن ناحية المحاسبية فان شهرة المحل تكون بمثابة الفرق بين قيمة المنشأة ككل ومجموع قيم الأصول المختلفة التى تتكون

مـــنها ، أى أنه يمكن القول أن شهرة المحل هى حساب التقييم الرئيسى الذى يـــربط بين قيمة المنشأة كوحدة واحدة وبين مجموع قيم قيم الأصول الفرعية التى تتكون منها ، ومن المشاكل التى تعوق نفسهم مشاكل المحاسبة عن شهرة المحل صعوبة تقدير المنشأة كوحدة واحدة .

تعتــبر شـــهرة المحـــل من الأصول غير الملموسة التى لايمكن تحديدها بذاتها، إلا أنها تنتج من تفاعل عوامل ومقومات عديدة من شأنها أن تؤدى إلى تمييـــز الشـــركة وتمـــتعها بســـمعة طيـــبة مما يترتب عليها زيادة فى قيمتها الاقتصـــادية ، وتلك العوامل لا يمكن فصلها عن بعضها على حدة أو التعامل معها منفردة ، ومن أبرز تلك العوامل والمقومات هى :-

أ- المقومـــات الـــتى تـــؤدى إلى توليد إيرادات إضافية ، مثال ذلك الموقع الملائـــم لنشاط المنشأة ، الاسم أو العلامة التجارية بما تنطوى عليه من مقـــدرة بيعية عالمية - شراء فترة الإنشاء والتنفيذ بما تنطوى عليه من إيـــرادات وتكـــاليف وتضحيات ، والعلاقات الوثيقة مع العملاء التى تم تنميتها على مدى فترات طويلة نسبيا ، بالإضافة الى حق استخدام السمة التجارية أو التراخيص بتصنيع أو بيع أو تقديم خدمات .

ب- المقومـــات الـــتى تؤدى إلى وفورات فى التكلفة والتضحيات اللازمة لممارســـة النشـــاط ، ومـــثال ذلك براءات الاختراع ، وحقوق الملكية الفكرية ، المعرفة الفنية ، حيازة تأجير تمويلى للأصول الثابتة ، الإدارة العـــليا المـــتميزة ، العمالـــة المدربة ، تكاليف إعادة التنظيم ، المقدرة الاقتراضـــة للمنشـــأة من المؤسسات المالية ، والعلاقات مع الموردين للأصول الرأسمالية أو لمستلزمات الإنتاج .

وبذلـك تختلـف شهرة المحل عن غيرها من الأصول غير الملموسة فى كونهـا تتعـلق بمنشأة قائمة ، وتعبر تلك الشهرة عن مقدرة تلك المنشأة على تحقيـق أربـاح غير عادية أو تزيد عن المعدل العادى للعائد على رأس المال المستثمر فى هذا النوع من النشاط والذى تعمل فيه المنشأة .

بصفة عامة يستخدم رجال الأعمال مصطلح الشهرة بمعانى متعددة ، ومن أكثر تلك المعانى شيوعا أنها المنافع المتولدة نتيجة السمعه الطيبة للمنشأة بين العمـلاء ، أما من وجهة النظر المحاسبية فهناك عدة مفاهيم تعكس اختلافات وجهـة النظر المحاسبية حول طبيعة شهرة المحل وينعكس ذلك على المعالجة المحاسبية عنها على النحو التالى :-

١- أن شـهرة المحـل تعـبر عـن مجموعة العوامل التى تعطى المنشأة مميـزات اقتصـادية تتمثل فى العوامل الإيجابية للعلاقات فى مجالات الأعمال بين المنشأة والغير بسبب الكفاءة الإدارية أو الموقع المتميز أو طبيعة أسواق المنتجات .... ألخ .

فـإذا قـامت منشأة بشراء أخرى قائمة بثمن يزيد عن قيمة الأصول التى يمكـن تمييـزها على حدة ، فأن الفرق يمثل مقابلا لتلك العوامل التى يطلق عليها شهرة المحل .

وقـد ينتقد ذلك المفهوم على أساس أن بعض تلك العوامل ترتبط بوجود أصول أخرى ملموسة (حيث أن التميز فى موقع المنشأة قد يرتبط بالأراضى والمـبانى) أو غيـر الملموسة (حيث ترتبط الشهرة التى تتمتع بها المنشأة بتقسيم العلامات والأسماء التجارية) .

٢- أن شـهرة المحل هى قدرة المنشأة على توليد أرباح تزيد على الأرباح العاديـة ، وتعكس تلك القدرة على إنتاج أرباح غير عادية من استغلال

الأصول الملموسة وغير الملموسة للمنشأة ، وبموجب قيمة الشهرة على أساس القيمة الحالية (المخصومة) للأرباح المستقبلة المتوقعة التى تزيد عن الأرباح العادية

وقـد ينتقد ذلك المفهوم على أساس افتراض إمكانية الفصل بين الأصول الـتى تنـتج الأربـاح العاديـة وتلك الأصول التى تنتج الأرباح غير العادية (الشـهرة) ، وهذا الافتراض ليس له أساس أو سند لأن عناصر الإنتاج تتألف وتتفاعل مع بعضها لإنتاج العائد .

٣- أن شهرة المحل مجرد حساب يشرح الفرق بين تقييم المنشأة ككل وبين تقييـم المنشأة كمجموعة من الأصول المميزة ، فحيث أن المنشأة يتوقع لها تحقيق تدفقات أكبر فى المستقبل ، من ثم فمن المفروض أن ينعكس ذلك على كافة أصول المنشأة المشاركة ، نظرا لأن بعض بنود الأصول يصـعب إثـباتها بأكبر من قيمتها مثل النقدية والمخزون ، من ثم فأن الجـزء من القيمة الزائدة التى لا يمكن توزيعها على الأصول المميزة للمنشأة يمكن تسجيلها كشهرة محل .

وهذا المفهوم يشير إلى أن الشهرة لا تمثل بديل كافى للتحديد السليم لتكلفة كـل أصل من الأصول على حدة ، والذى يجب أن يتأسس على قيمته بالنسبة للمنشـأة ، ولاشك أن مغزى ذلك المفهوم يتطلب الخروج عن الإطار التقليدى للقياس المحاسبى الذى يقوم على التكلفة التاريخية .

وعـادة مـا يتم تسجيل قيمة الشهرة عند شراء منشأة مستمرة وبغرض الاحـتفاظ باستمرارية نشاطها الاقتصادى كوحدة متكاملة ، وهنا تعتبر الشهرة أحد عناصر الأصول غير الملموسة التى تم حيازتها مع شراء المنشأة ، حيث

تقـــاس بمقدار الزيادة فى تكلفة شراء المنشأة القائمة عن القيمة السوقية العادلة لصافى أصولها التى يمكن تمييزها .

ومهمـــا تكن المعالجة المحاسبية للشهرة فانه من المهم أن يتم تقديرها فى حالـــة بيـــع المنشأة أو فى حالات الانضمام أو الاندماج ، حيث أن الميزانية تظهر فقط الأصول المسجلة بالدفاتر ، ومن ثم يتعين البحث عن قيمة الأصول غير المسجلة بالدفاتر وهى شهرة المحل .

ويجب التأكد على أن شهرة المحل يتم تسجيلها فى حالة شراء منشأة قائمة بالكـــامل . فهى مرتبطة اذن بوجود كيان ، ولا يمكن عزل الشهرة عن الكيان ككـــل باعتبارها نتيجة عملية تقييم تلك المنشأة ولا يمكن فصلها عنها ، ونظرا لتلك السمة الخاصة بالشهرة فانه لا يجوز رسملة أى شهرة محل يتم تطويرها داخليا لعديد من الأسباب التى لعل أهمها ما يلى :-

- صـــعوبة قيـــاس العناصر المكونة للشهرة ، مما يؤدى إلى صعوبة ربـــط المـــنافع المتوقعة منها بالتكلفة المترتبة على تطوير الشهرة داخليا .
- أى تقييم لشهرة ينطوى على الكثير من الحكم الشخصى البعيد عن الموضـــوعية ، نظرا لعدم وجود عملية تبادل موضوعية مع الغير عند تطويرها داخليا .

ب- طرق تقدير شهرة المحل :

هـــناك صـــعوبات مرتبطة بتحديد وقياس قيمة منشأة قائمة ، ونظرا لما تتضـــمنه تـــلك العمـــلية ممن حكم شخصى وتقدير ذاتى ، حيث قد يكون من الممكـــن تحديـــد القيمـــة السوقية العادلة للأصول الممكن تمييزها ، ولكن من

الصـــعوبة تقييم العوامل غير الملموسة مثل كفاءة الإدارة وسمعة الشركة وما إلى ذلك .

وغنى عن القول فأن قياس الشهرة ترتبط بطريقة أو بأخرى بتقدير القيمة الإقتصـــادية للمنشأة التى على أساسها يتم الاتفاق بين طرفى التعاقد على سعر الشـــراء ، وتخضع طرق تقدير الشهرة لأحد المفهومين التاليين لطبيعة شهرة المحل :-

١- أن شهرة المحل تمثل الموارد والأصول غير الملموسة والظروف التى تـــؤدى إلى زيـــادة كفـــاءة المنشأة المتوقعة فوق العادية فى المجالات الإداريـــة والفـــنية والتسويقية والترويجية ، وتطبيقا لذلك المفهوم يتم قياس الشهرة بمقارنة القيمة السوقية العادلة لصافى الأصول الملموسة وغيـــر الملموسة المحددة أو التى أمكن تحديدها وسعر شراء المنشأة ، والفـــرق بيـــنهما يمـــثل الجزء من الثمن المدفوع مقابل الأصل غير الظاهـــرة بالميـــزانية وهـــو شهرة المحل ، ويطلق على هذا الأجراء بطريقة التقويم الشامل **Master Valuation** .

٢- أن شهرة المحل تعبر عن الأرباح التى يتوقع الحصول عليها زيادة عن الأربـــاح العادية فى الأنشطة المماثلة ، وتطبيقا لذلك يتم قياس الشهرة عـــن طيق تحديد القيمة الحالية للأرباح فوق العادية المتوقع الحصول عـــليها ، باعتبار أن تلك القيمة الحالية مقياس الأصول غير الظاهرة التى تنتج عن الأرباح غير العادية **Excess earnings** .

١ – قياس الشهرة على أساس الزيادة فى التكلفة عن القيمة السوقية العادلة لصافى الأصول أو طريقة التقويم الشامل :

يـــتم قيـــاس الشـــهرة على أساس هذا المفهوم طبقا للفرق بين ثمن شراء الأصـــول كمجموعـــة ومجموع القيم السوقية العادلة (والتى تمثل تكلفة كافة الأصول الممكن تحديها بعد تخفيضها بالإلتزامات المرتبطة بها والتى يتحملها المشترى) .

٢- قيـــاس الشـــهرة على أساس الزيادة فى القوة الأيرادية (طريقة الدخل فوق العادى) :

تقـــوم تـــلك الطريقة على أساس إيجاد القيمة الحالية للأرباح فوق العادية **Excess Earnings** (والتى تعبر عن الفرق بين الأرباح المستقبلية والأرباح العاديـــة) ، وهى تمـــثل مؤشـــر عن وجود أصول غير محددة القيمة وغير ملموسة والتى يطلق عليها بالشهرة التى تساهم فى تحقيق تلك الأرباح الزائدة .

فقياس الشهرة يصبح مجرد قياس للقيمة الحالية لتلك الأرباح الزائدة وذلك عن طريق تحديد المتغيرات التالية :-

أ- تحديد معدل الربح العادى .

ب- تحديد الأرباح المستقبلية .

ج- أختيار معدل الخصم المناسب لخصم الأرباح فوق العادية .

د- اختيار الفترة الزمنية التى على أساسها يتم خصم الأرباح فوق العادية .

أ-تحديد معدل الربح العادى :

ويـــتم تحديـــد ذلك المعدل عن طريق استخدام معدل الأرباح العادية التى تحققها المشروعات المماثلة على الأصول (ملموسة أو غير ملموسة) ، كما يمكن استخدام متوسط العائد فى الصناعة ككل - حيث يتم الحصول على تلك

المعـــدلات عن طريق النشرات والإحصائيات المالية والاقتصادية التى تعدها اتحادات الصناعات والجهات الحكومية والاقتصادية والمالية .

وكمثال توضيحى يفترض أن معدل الربح العادى فى الصناعة التى تعمل خلالها شركة السلام الصناعية هو ١٥% ، وأن القيمة السوقية العادلة لصافى الأصـــول مبـــلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه من هنا يمكن تحديد الأرباح العادية على النحو التالى :

١٠٠٠٠٠٠ ج × ١٥ % = ١٥٠٠٠٠ جنيه .

ب-تحديد الأرباح المستقبلية :

لتحديد الأرباح المتوقع أن تحققها المنشأة فى المستقبل يمكن الأعتماد على متوســط الأرباح الفعلية المحققة خلال السنوات الماضية كمؤشر على الأرباح المســتقبلية ، مــع الأخذ فى الاعتبار أى تعديلات يمكن إدخالها على الأرباح الفعــلية الماضية ، وكمثال لتوضيحى يفترض أن الأرباح الفعلية فى السنوات السابقة كانت على النحو التالى :-

السنة	١٩٩٦	١٩٩٧	١٩٩٨	١٩٩٩	٢٠٠٠
الأرباح	١٦٠٠٠٠	١٥٥٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٨٥٠٠٠

متوسط الأرباح = ٨٥٠٠٠٠ ÷ ٥ = ١٧٠٠٠٠ جنيه .

بافتراض أن عام ١٩٩٨ قد تضمن أرباح غير عادية مقدارها ٣٥٠٠٠ ج كمـــا يـــتوقع أن تغييـــر طريقة أهلاك الأصول الثابتة يترتب عليها زيادة فى الأرباح السنوية بمبلغ ٧٠٠٠ ج ، فى ضوء ذلك يكون متوسط الأرباح تحقيقها فى المستقبل على النحو التالى :-

متوسط الأرباح الفعلية	١٧٠٠٠٠
يضاف	
زيادة ناتجة عن تغيير طريقة الإهلاك	٧٠٠٠
	١٧٧٠٠٠
يطرح	
نقص ناتج من استبعاد الأرباح غير العادية ٣٥٠٠٠÷٥	٧٠٠٠
متوسط الأرباح المعدلة	١٧٠٠٠٠

فى ضوء البيانات السابقة تكون الأرباح فوق العادية وهى تمثل الفرق بين تنبؤات الدخل السنوى المحدد فى البند الأول ، ومتوسط عائد الربح السنوى المقدر فى البند الأول على النحو التالى :

الأرباح فوق العادية = ١٧٠٠٠٠- ١٥٠٠٠٠ =٢٠٠٠٠ جنيه

ج-اختيار معدل الخصم المناسب لخصم الأرباح فوق العادية :

يعتمد اختيار هذا المعدل على التقدير فى ضوء الظروف الاقتصادية المحيطة ، وتمثل عملية الخصم رسملة Capitalization الأرباح فوق العادية بمعدل الفائدة المختار .

وكمثال توضيحى يفترض أن معدل الخصم أو الفائدة المناسب هو ٢٥% ومن ثم تكون قيمة الشهرة التى تساوى القيمة الحالية لدفعة سنوية بمعدل ٢٥% وعدد الفترات ما لانهاية على النحو التالى :-

الأرباح فوق لعادية ــــــــــ = ٢٠٠٠٠ ــــــــــ
معدل الخصم ٠,٢٥

وغنى عن القول يجب أن يكون المعدل المستخدم فى الرسملة أعلى من معدل الأرباح غير العادية ، على أساس أرتباط العائد المتوقع بدرجة المخاطر المتوقعة .

حيـــث كـــلما زاد درجة المخاطر المحيطة بتحقيق الأرباح ، كما احتاج المستثمر معدل أعلى للعائد لتعويضه عن درجة المخاطرة الزائدة .

د-اختيار الفترة الزمنية التى على أساسها يتم خصم الأرباح فوق العادية :

حيث أنه من الصعوبة توقع استمرار تحقق تلك الأرباح إلى ما لانهاية ، مـــن ثم يفضل اختيار فترة زمنية متحفظة ، حتى يمكن أن يكون تقدير قيمة الشـــهرة متحفظا نتيجة لظروف عدم التأكد المرتبطة بالمستقبل الأمر الذى قد يكون له انعكاس سلبى على الشهرة الزمنية .

ويفـــترض أن الفـــترة الزمـــنية المختارة ١٠ سنوات ، من ثم يتم خصم الأرباح فوق العادية على النحو التالى :

متوسط الأرباح فوق العادية × القيمة الحالية لدفعة سنوية جنيه بمعدل ٢٥% لفترة ١٠ سنوات (من جدول الفائدة) على النحو التالى :-

=٢٠٠٠٠ × ٣,٦٧١٧ = ٧٣٤٣٤ جـــنيه وهـــو عبارة عن المبلغ الذى تكـــون شـــركة الجوهرة على استعداد لدفعة زيادة على القيمة السوقية لصافى أصول شركة السلام .

وقد واجهت تلك الطريقة العديد من الانتقادات لعل أهمها ما يلى :-

أ- تعتمد تلك الطريقة على النتائج الفعلية لمتوسط أرباح السنوات الماضية التى قد لا تكون بالضرورة مؤشرا على الأداء فى المستقبل ، وهو المجال الحيوى لتقييم الشهرة .

حيث قد تكون الأرباح غير العادية التى تم تحقيقها فى السنوات الماضية ناتجة عن ظروف لم تعد قائمة (مثال ذك أوضاع احتكارية منتهية أو في سبيلها إلى الانتهاء بدخول منافسين جدد ، أو منع الاستيراد أو فرض رسوم جمركية مانعة ، وقد تكون الأرباح استثنائية حيث تكون ناتجة عن ظروف غير عادية لا يتوقع استمرارها ، إذا كان من المتوقع تقادم بعض أو كل منتجات المنشأة أو أساليب النتاج الحالية فأن مستوى الأرباح المحققة سواء العادية أو غير العادية قد لا يتوقع له الاستمرار) .

ب- تتجاهل الطريقة أى اتجاه للأرباح المحققة عند حساب متوسط الأرباح غير العادية ، فقد يكون هذا الاتجاه هبوطيا ويتوقع له الإستمرار فى ذلك الهبوط .

ج-صعوبة اختيار سعر الخصم المناسب لنشاط المنشأة أو الظروف الاقتصادية على أساس موضوعى .

د- تقوم تلك الطريقة (رسملة الأرباح غير العادية) على افتراض أن العمر الفعال لبند الشهرة يمتد إلى ما لا نهاية ، وهو ما يصعب التسليم به فى ظل الظروف الاقتصادية الراهنة ومع فتح أبواب المنافسة محليا وعالميا .

هـ- تلجأ غالبية المنشآت وبصفة خاصة شركات الأشخاص إلى المبالغة فى تخفيض الأرباح المعلنة وعدم الإفصاح عن المستوى الحقيقى لها

ســـواء لتجنب العبء الضريبي أو تجنب الأرباح من خلال المبالغة فى تكويـــن المخصصات أو الاحتياطيات المستترة لتدعيم المركز ، ويؤدى ذلـــك النمط من السلوك الشائع فى التطبيق العلمي إلى عدم وجود أرباح غير عادية ، وأن كان لا يعنى بالضرورة انتفاء وجود مقومات الشهرة، فأنه يؤدى إلى صعوبة التعرف عليها بهذه الطريقة .

وهناك عدة طرق أخرى لتقدير قيمة الشهرة منها :-

أ-طريقة عدد سنوات اكتساب الدخل فوق العادي:

حيـــث بموجب تلك الطريقة يتم ضرب مقدار الدخل فوق العادى السنوى فى عدد السنوات المتوقع خلالها تحقيق ذلك الدخل . فمثلا قد يرغب المشترى فى دفـــع أربعـــة أضعاف المبلغ الزائد عن متوسط الأرباح العادية السنوية ، وعـــندئذ يكون سعر شراء الشهرة = ٨٠٠٠٠ ج (٢٠٠٠٠ × ٤ سنوات) ، وطـــبقا لذلـــك يكـــون سعر شراء الشركة مبلغ ١٠٨٠٠٠٠(١٠٠٠٠٠ ج + ٨٠٠٠٠ ج) .

أن طـــريقة مضـــاعفة الأربـــاح الزائدة قد يتراوح ما بين مرة إلى عشر مـــرات ، والمســـتثمر الذى يدفع أضعاف تلك الأرباح مقابل الشهرة يتوقع أن تستمر تلك الأرباح لفترة أربعة سنوات على الأقل .

وتـــتميز تلك الطريقة بالسهولة والبساطة فى اتباع إجراءاتها فى التطبيق العملى ، إلا أنها تعطى مجرد تقدير أولى فقط للشهرة .

ب-طريقة الفرق بين القيمة المرسملة للأرباح السنوية المتوقعة للمنشأة المشتراة والقيمة السوقية العادلة لصافى أصولها المنتقلة للمشترى :

ويتم تحديد الشهرة فى تلك الحالة على النحو لتالى :-

١- تقدير الأرباح السنوية المتوقعة للمنشأة محل الشراء .

٢- رسملة تلك الأرباح السنوية المتوقعة باستخدام معدل الأرباح العادية كمعدل للخصم .

٣- تحدد شهرة المحل بالفرق بين القيمة المرسملة للأرباح السنوية الأجمالية وبين القيمة السوقية العادلة لصافى الأصول المنتقلة للمشترى .

وباستخدام بيانات المثال التوضيحى السابق يمكن تقدير شهرة المحل طبقا لتلك الطريقة على النحو التالى :-

متوسط الأرباح السنوية المتوقعة المستقبلية	١٧٠٠٠٠ج
معدل المرسملة (معدل الأرباح العادية)	١٥%
القيمة المرسملة للأرباح السنوية	١١٣٣٣٣٣
القيمة السوقية العادلة لصافى الأصول المنتقلة للمشترى	١٠٠٠٠٠٠ ج
القيمة المقدرة لشهرة المحل	١٣٣٣٣٣

ويلاحظ أن القيمة المقدرة لشهرة المحل فى تلك الحالة هى نفسها القيمة المقدرة لو تم خصم الأرباح فوق العادية بمعدل خصم ١٥% . (حيث قيمة الشهرة فى حالة استخدام خصم ١٥% = ٢٠٠٠٠ ÷ ١٥% = ١٣٣٣٣٣ج) .

ج-طريقة التدفقات النقدية المخصومة :

تقـــوم هذه الطريقة بحساب قيمة شهرة المحل على أساس تقدير التدفقات الـــنقدية المـــتوقعة للمنشأة محل الشراء وذلك خلال عدد معين من السنوات ، وتحديـــد القيمة الحالية لتلك التدفقات باستخدام معدل ثابت للخصم ، وتعبر هذه القيمـــة عن سعر الشراء المقبول لتلك المنشأة ، وتتمثا قيمة شهرة المحل هنا بالفـــرق بيـــن هـــذا الســـعر والقيمة السوقية العادلة لصافى الأصول المستقلة للمشترى .

ولاشـــك أن تعدد الطرق الممكن استخدامها لتقدير شهرة المحل واختلاف النتائج التى يمكن أن تؤدى إليها كل من تلك الطرق يرجع أساسا إلى حالة عدم الـــتأكد المصاحبة لتقييم الشهرة ، حيث أن ذلك التقييم يخضع عادة للعديد من العوامل التى هى فى مجملها حكمية وقابلة للجدل .

جـ- تسجيل الشهرة فى السجلات المحاسبية واستنفادها والشهرة السالبة :

١-تسجيل الشهرة بالدفاتر :

عـــادة لا يـــتم تسجيل قيمة الشهرة فى القوائم المالية إلا عند شرائها فقط ويحدث ذلك عند شراء منشأة فعلا ، وبعد تسجيل كافة الأصول بقيمتها السوقية العادلـــة فى السجلات المحاسبية للمشترى ، فأن اى مبلغ إضافى يدفع يسجل مدينا فى حساب أصل يطلق عليه الشهرة .

وهناك عديد من المنشأت لم تقم بشراء الشهرة إلا أنها قد حققت شهرة لها عن طريق إقامة علاقات طيبة مع العملاء أو توافر لها إدارة متميزة ، أو أى عوامـــل أخـــرى أدت إلى زيـــادة أرباحهـــا عن المتوسط المعارف عليه فى

الصـــناعة، ولانه لا توجد وسائل موضوعية لتحديد قيمة الشهرة إلا إذا بيعت المنشـــأة فعـــلا ، فـــأن الشهرة التى تنشأ من عوامل داخلية لا يتم إثباتها فى السجلات المحاسبية .

٢-استنفاد الشهرة Amortization of Goodwill

وعند إثبات الشهرة فى السجلات يثار تساؤل هو ما هى المعالجة المحاسبية الملائمة للشهرة ، ولا شك أن هناك عدة أراء مختلفة فى هذا الشأن هى :-

١- توزيع الشهرة على عمرها الانتاجى

فالشـــهرة كـــأى أصل غير ملموس يجب توزيع Amortization تكلفتها على العمر الانتاجى لتطبيق سياسة مقابلة الإيرادات بالنفقات ، حيث أن الشهرة ما هى إلا تكلفة الحصول على الأرباح فوق العادية ، ومن ثم يتعين توزيع تلك التكلفة على السنوات المستفيدة من تلك الأرباح الزائدة ، وتطبيقا لرأى مجلس المبادئ المحاسبة الأمريكى يتعين إجراء التالى :-

أ- لا يجب تخفيض الشهرة بالكامل فور الحصول عليها ، أى لا يجب إزالة حساب الشهرة فور شرائها .

ب- ولا يجـــب أن يـــزيد العمر الإنتاجى للشهرة عن ٤٠ سنة وهو الحد الاقصى لاستهلاك الأصول غير الملموسة ، وأن كانت لا تقل عادة عن خمسة سنوات .

ج- إذا ما ثبت عدم جدوى الشهرة فى تقديم منافع للمنشأة يجب إزالة حساب الشهرة وتحميل القيمة الدفترية بالكامل على إيرادات السنة الجارية .

د- يجـــب اســـتخدام طريقة القسط الثابت لاستنفاد الشهرة ، إلا إذا توفرت ظروف خاصة تبرر استخدام طرق أخرى .

مع اعتبار مصروف الاستنفاذ جزءا من مصروفات التشغيل ، كما يجب الإشـــارة إلى مبلغ الاستنفاذ وطريقة احتسابه كملحوظة ملحقة بالقوائم إذا كان مقدارها مرتفع نسبيا .

٢-تحميل الشهرة على حقوق المساهمين مباشرة :

يعـــتمد هـــذا الرأى على تخفيض حقوق المساهمين بقيمة شهرة المحل ، حيـــث أن هناك صعوبة واضحة فى تقدير الفترة الزمنية التى ستكون الشهرة سارية المفعول خلالها هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى أهمية خلق نوع من التوافق والمعاملة فى المعالجة المحاسبية للشهرة التى تم تكوينها بالمجهودات الذاتيـــة (حيـــث يتم تحميل النفقات المتعلقة بخلق الشهرة على المصروفات الدورية ولا يسمح بإظهار الشهرة بالدفاتر والقوائم المالية) ، حيث وتتسب فى تحقيق المنشأة لأرباح فوق عادية والشهرة المشتراة ، ومن ثم يتعين التخلص من الأخيرة فورا بخصمها من حقوق الملكية .

٣-الاحتفاظ بالشهرة إلى أجل غير مسمى وتخفيضها فى حالة تدهور قيمتها :

طبقا لذلك الرأى يتم إثبات الشهرة كأصل من الأصول بصفة دائمة ، وفى حالة وجود تدهور فى قيمتها يتم تخفيضها بمقدار ذلك الهبوط الذى طرأ على قيمتها .

وحجـــة ذلك الرأى تقوم على أن تخفيض الشهرة يجب أن يستند إلى دليل على إنخفاض فى قيمتها وليس بمثابة إجراءا عشوائيا الأمر الذى قد يؤدى إلى أى تضليل أو تشويه عند قياس الربح .

٢-الشهرة السالبة Negative Goodwill

تنشـــأ الشهرة السالبة عندما تفوق القيمة السوقية لمجموع صافى الأصول المستقلة سعر شراء المنشأة ، وتنتج تلك الحالة عندما تكون هناك رغبة ملحة من جانب البائع فى التخلص من النشاط الاقتصادى دون بذل جهد فى التخلص من كل أصل على حدة ، وينتج عن ذلك رصيد دائن لحساب شهرة المحل نتج عن استنفاذه إيراد إضافى .

وقد ألزم مجمع مبادئ المحاسبة المالية الأمريكى المنشأة بإتباع عديد من الإجراءات فى حالة وجود رصيد دائن لحساب الشهرة هى :-

١- يجـــب توزيـــع قيمـــة شهرة المنشأة السالبة على الأصول غير المتداولة باســـتثناء الاستثمارات طويلة الأجل، لتخفيض القيمة السوقية لتلك الأصول على أساس قيمة كل أصل بالنسبة إلى مجموع الأصول .

٢-عـــندما تصل تلك الأصول إلى الصفر ، يجب أن يدرج المبلغ المتبقى من حســـاب الشـــهرة السالبة كرصيد دائن يلى عناصر الخصوم طويلة الأجل وقـــبل حقوق الملكية ، على أن يتم استنفاذه سنويا خلال فترة لا تزيد عن ٤٠ عاما .

٣- يجب الإفصاح عن طريقة وفترة استنفاذ رصيد الحساب .

و- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة فى الميزانية العمومية :

يجـــب تمييز الأصول غير الملموسة عن الأصول طويلة الأجل الملموسة فى الميـــزانية العمومية ، ويستحسن كلما كان ذلك ممكنا إيضاح طريقة التقييم والتخصـــيص الـــتدريجى أن وجـــد لكـــل نوع من أنواع تلك الأصول غير

الملموســـة. وقد تطلب المعيار المصرى رقم (٣) ، والمناظر للمعيار الدولى رقــم (٥) ، بعـــنوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية ، الإفصـــاح عن كل من العناصر الاتيه للأصول غير الملموسة كأحد الأصول طويلة الأجل على أن يتضمن هذا الإفصاح توضيحا لطريقة وفترة الاستهلاك وأى تخفيض غير عادى خلال الفترة :

(أ) شهرة المحل

(ب) براءات الاختراع والعلامات التجارية وغيرها من الأصول المشابهة .

(ج) الــنفقات المؤجلة (أو المرحلة لسنوات قادمة) مثل مصروفات التأسيس ومصروفات إعادة التنظيم وغيرها من النفقات المؤجلة الأخرى .

٢/٥ حالات ومشاكل عملية

أ – أسئلة :–

١– تعتــبر جميع السلع والخدمات التى تدخل المنشأة بمثابة أصول ، على الرغم من أنها قد تكون قابلة للإستهلاك الفورى .

اشرح تلك العبارة مع التمثيل .

٢– هل تعتبر جميع التكاليف مصروفات – اشرح مع التمثيل ؟

٣– اشرح كيفية معالجة تكاليف الحملات الإعلانية التى تمتد آثارها لأكثر من فترة محاسبية .

٤– وضح الفرق بين المصروفات والخسائر – وهل تعتبر تكاليف العمالة الزائدة بمثابة خسائر أم لا ؟

٥– فــرق بيــن الفوائد والأرباح الموزعة – وكيفية معالجتها في القوائم المالية .

٦- يعتبر توقيت المصروفات ضروريا لأغراض إعداد القوائم المالية – وضح مع التمثيل .

٧- ما هى المشاكل المحاسبية الأساسية المتعلقة بالمحاسبة عن الأصول غير الملموسة ؟

٨- يدعو العديد من المحاسبين للتخلى عن التكلفة التاريخية في المحاسبة عن الأصول الثابتة الملموسة ولكن يعلنون أنه يجب إستخدام التكلفة التاريخية في المحاسبة عن الأصول غير الملموسة . فهل ترى عدم اتساق بين وجهتى النظر ؟

٩- يرى المحاسبون أنه بناء على سياسة التحفظ ، فإنه يجب تخفيض قيمة الأصول غير الملموسة بمجرد إقتنائها ، فما هى المبررات المحاسبية لعدم إستخدام هذه المعالجة ؟

١٠- ما هى شهرة المحل ؟ وما هى الشهرة السالبة ؟

١١- ناقش طريقتين لتقدير قيمة شهرة المحل عند تحديد المقدار الذى يجب سداده مقابلها .

١٢- ما هى طبيعة تكاليف البحوث والتطوير ؟ وما هى التكاليف الأخرى التى لها خصائص مماثلة ؟

١٣- ناقش المعايير التى حددها المعيار المحاسبى المصرى رقم (٦) ويجب أخذها في الإعتبار عند إتخاذ قرار تحميل البحوث والتطوير للفترة المحاسبية أو تحميلها على الفترات المستقبلية .

١٤- ناقش الى أى مدى تتفق هذه المعايير مع الفروض الأساسية في المحاسبة التى ناقشها المعيار المحاسبى رقم (١) الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية .

١٥- حدد وعرف ثلاثة مجموعات من الأنشطة التى تطبق عليهم المعيار المحاسبى الدولى رقم (٦) الخاص بتكاليف البحوث والتطوير .

١٦- أشار المعيار المحاسبى الدولى رقم (٦) على ضرورة اهلاك تكاليف البحوث والتطوير في السنة التى انفقت فيها ، وفى حالات معينة يمكن تأجيلها لسنوات قادمة ، اذكر هذه الحالات ؟

١٧- عند شراء أصول ثابتة لعمل بحوث السوق لتقييم مدى ربحية مشروع تطوير اهلاك هذه الأصول :-

أ) يحمل لحساب الأرباح والخسائر .

ب) يجب ترحيلها لفترات مستقبلية اذا طبقت نصوص المعيار المحاسبى الدولى رقم (٦) .

ج) يمكن ترحيلها اذا تم الإفصاح عنها .

د) يمكن ترحيلها لفترات مستقبلية اذا طبقت نصوص المعيار المحاسبى الدولى رقم (٦) وتم الإفصاح عن تكاليف السوق المؤجلة .

١٨- نفقات البحث عن آبار البترول البترول .

أ) تعتبر تكاليف بحوث وتطوير طبقا لنص المعيار المحاسبى الدولى رقم (٦).

ب) لا ينطبق عليها المعيار المحاسبى الدولى رقم (٦) ويجب الإفصاح عنها .

ج) يجب استهلاكها في السنة التى تحملت بها .

د) اجابة مختلفة .

ب- حالات عملية :-

قامت أحد شركات المساهمة خلال عام ١٩٩٤ بشراء قطعة أرض بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه لإقامة مبنى لمعامل البحوث والتطوير الخاصة بالشركة ، وقد بدأت الشركة على الفور في اقامة المبنى وتجهيز المعامل وانتهت من ذلك في ١٩٩٥/١٢/٣١ وبلغت تكاليف اقامة المبنى وتجهيزه ١١٢٠٠٠٠ جنيه . وبدأت المعامل في عملها اعتبارا من ١٩٩٦/١/٢ ، وقدر عمر هذه المعامل والمبانى بمدة ٢٠ سنة ولا يوجد قيمة تخريدية لها في نهاية عمرها الإنتاجى . وقدرت ادارة الشركة أن ٥٠% من مشروعات البحوث والتطوير التى يتم القيام بها سوف يكون لها منافع طويلة الأجل لا تقل عن ١٠ سنوات ، أما الـ ٥٠% الأخرى من المشروعات التى يتم القيام بها سوف يتم الإستفادة بها خلال نفس الفترة المحاسبية أو أنها سوف يتم الغاؤها قبل استكمالها . وفيما يلى ملخص بعدد مشروعات البحوث والتطوير والتكاليف المباشرة المرتبطة بتنفيذها خلال عام ١٩٩٦ :-

بيـــان	عدد مشروعات البحوث والتطوير	مرتبات ومزايا نقدية للعاملين في مجال البحوث والتطوير	مصروفات أخرى بخلاف اهلاك المبانى
- مشـروعات بـدأت وتمت خلال العام وينتظر أن يكون لها منافع طويلة الأجل .	١٥ مشروعا	٣٦٠٠٠٠ جنيه	٢٠٠٠٠٠ جنيه
- مشـروعات بدأت والغيت خـلال العام أو انتهت ولها منافع للفترة الجارية فقط .	١٠ مشروعا	٣٤٠٠٠٠ جنيه	٦٠٠٠٠ جنيه
- مشـروعات بدأت ولم يتم الإنتهاء منها خلال العام ولا يمكن تحديد نتائجها .	٥ مشروعات	١٦٠٠٠٠ جنيه	٤٨٠٠٠ جنيه

وبـــناء عـــلى إقتراح إدارة البحوث والتطوير قامت الشركة بشراء براءة إخـــتراع في ١٩٩٥/٤/١ بتكلفة مقدارها ٤٠٠٠٠٠ جنيه ، وقد بدأت الشركة فـــي إســـتخدام هـــذه البراءة في تصنيع أحد المنتجات فور شراء هذه البراءة وسوف تستمر في هذا الإنتاج لمدة تقدر بـــ ١٠ سنوات .

وقـــد لجـــأت إدارة الشركة اليك بصفتك مراقبا لحسابات الشركة وطلبت الآتى :-

تحديـــد قيمة مصروفات البحوث والتطوير التى يجب تحميلها لقائمة نتائج أعمـــال الشـــركة عن العام المنتهى في ١٩٩٦/١٢/٣١ ، وكذا قيمة ما يجب تضـــمينه لميزانية الشركة في ١٩٩٦/١٢/٣١ ، من البنود المشار اليها أعلاه وذلـــك في ضوء معيار المحاسبة المصرى رقم (٦) الخاص بتكاليف البحوث والتطوير .

الإجابة :-

يفـــرق معيـــار المحاســـبة الدولى رقم (٩) بين تكاليف البحوث وتكاليف الـــتطوير . وطـــبقا لهـــذا المعيار فان جميع تكاليف البحوث تعالج على أنها مصـــروفات تحمل للفترة التى تم إنفاق هذه التكاليف خلالها ، ولا يجوز طبقا لهذا المعيار أن تعالج تكاليف البحوث على أنها أصول يمكن الإستفادة منها في الفترات الزمنية القادمة .

أمـــا تكـــاليف تطوير المشروعات فيجب معالجتها على أنها مصروفات تحمـــل للفترة التى تم فيها إنفاق هذه التكاليف ما لم يكن من الممكن أن ينطبق عليها شروط الإعتراف بها كأحد الأصول . وقد حدد المعيار الشروط الواجب توافرها لإعتبار تكاليف التطوير ممثلة لأصل من الأصول فيما يلى :-

١- أن يكـون من الممكن التحديد الواضح للمنتج أو المرحلة وأن تكون الـتكاليف المرتـبطة بهذا المنتج أو المرحلة يمكن فصلها وتحديدها وقياسها على وجه الدقة .

٢- يمكن توضيح الجدوى الفنية للمنتج أو المرحلة .

٣- أن المنشـأة سـوف تعمل على إنتاج وتسويق أو إستخدام المنتج أو المرحلة .

٤- أن يكون هناك سوق لتسويق المنتج أو المرحلة أو إذا كانت ستستخدم بواسطة المنشأة أن يكون من الممكن تحديد منفعتها .

٥- أن يـتوافر لـدى المنشأة الموارد الكافية اللازمة لإستكمال مشروع التطوير وتسويق منتجاته أو إستخدامها .

فـإذا توافـرت جميـع الشروط السابقة وكانت اجمالى تكاليف مشروع الـتطوير لا تـزيد عـن قيمـة المبالغ المتوقع إستردادها عن طريق المنافع الإقتصادية المستقبلية يمكن إعتبار تكاليف التطوير في هذه الحالة بمثابة أصل من الأصول .

وبالنسـبة للحالة المعروضة الخاصة بشركة الأجهزة الإلكترونية الحديثة فمـن الواضـح أن الشـركة لـم تفرق بين مشروعات البحوث ومشروعات الـتطوير. فإذا إفترضنا أن جميع هذه المشروعات هى مشروعات بحثية فان جميع التكاليف المرتبطة بها تكون بمثابة مصروفات يجب تحميلها لقائمة نتائج الأعمـال الخاصة بالفترة . أما إذا فرض أن هذه المشروعات هى مشروعات لتطوير منتجات الشركة فانها أيضا تعالج على أنها مصروفات ما لم تكن هذه المشـروعات يمكـن أن تتصف بالشروط الواردة أعلاه والتي يمكن بموجبها

إعتـــبار تكـــاليف التطوير بمثابة أصول . ولكن لما كان من غير الواضح في الحالة المعروضة ما إذا كانت المبالغ المتوقع إستردادها من المنافع المستقبلية تـــزيد أو تقـــل عن تكاليف التطوير ، لذا يكون من الواجب معالجة جميع هذه التكاليف على أنها مصروفات تحمل لقائمة نتائج الأعمال عن الفترة .

١- مصروفات البحوث والتطوير التى تحمل لقائمة نتائج الأعمال :

مرتبات ومزايا نقدية للعاملين في مجال البحوث والتطوير

= ٣٦٠٠٠٠ + ٢٤٠٠٠٠ + ١٦٠٠٠٠ = ٧٦٠٠٠٠ جنيه .

مصروفات أخرى = ٢٠٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠ + ٤٨٠٠٠ = ٣٠٨٠٠٠ جنيه .

اهلاك مبانى = ١١٢٠٠٠٠ + ٢٠ سنة = ٥٦٠٠٠ جنيه .

اهلاك براءة الإختراع = ٤٠٠٠٠٠ ÷ ١٠ = ١١٦٤٠٠٠ جنيه .

٢- مصروفات البحوث والتطوير التى تحمل لقائمة نتائج الأعمال :

مرتبات ومزايا نقدية للعاملين في مجال البحوث والتطوير =

أراضى ٢٤٠٠٠٠ جنيه

مبانى = ١١٢٠٠٠٠

- مجمع اهلاك مبانى = ٥٦٠٠٠

١٠٦٤٠٠٠ جنيه

براءة الإختراع بعد خصم اهلاك منذ ١٩٩٤/٤/١ حتى ١٩٩٥/١٢/٣١

= ٤٠٠٠٠٠ - (٤٠٠٠٠٠/١٠ × ١٢/٤)

= ٤٠٠٠٠٠ - ٧٠٠٠٠ = ٣٣٠٠٠٠ ج

اجمالى الأصول المشار اليها في التمرين والتي تظهر بالميزانية = ١٦٣٤٠٠٠ ج

٢- قـامت إحـدى شركات المساهمة التى تعمل في مجال الإلكترونيات بإنشاء وحدة خاصة لتصميم أحد المنتجات الجديدة وتطويره وإنتاجه وتسويقه وفى ١٩٩٨/٦/٣٠ (نهايـة العام المالى للشركة) كانت عملية تصميم المنتج الجديد وتطويره وعمليات بناء المصنع اللازم لإنتاج هذا المنتج قد تمت ، وقد بـدأت فـترة التجارب ، إلا أن عمليات الإنتاج بغرض التسويق لم تكن قد بدأت بعد. وكانت الشركة قد تحملت بنود التكاليف الآتية خلال العام المالى ٩٨/٩٧ :-

٥٠٠٠٠ جـنيه تكـاليف تصميم المنتج الجديد - ٧٠٠٠٠ جنيه تكاليف الدراسـات الهندسـية اللازمـة للتصنيع - ٣٠٠٠٠ جنيه تكاليف انتاج فترة الـتجارب - ٥٠٠٠٠ جنيه تكاليف بحوث السوق - ٨٠٠٠٠٠ جنيه تكاليف اقتناء آلات تم الإعتماد عليها في عمليات تصميم المنتج وفى أعمال الدراسات الهندسـية اللازمة لتصنيع المنتج ويقدر العمر الإفتراضى لهذه الآلات بـ ٥ سـنوات - ٢٤٠٠٠٠٠ جـنيه تكـاليف اقتناء آلات تم استخدامها خلال فترة التجارب وينتظر استخدامها في انتاج المنتج الجديد لمدة ١٠ سنوات .

وقد لجأت اليك الشركة بصفتك مراقبا لحساباتها وطلبت الآتى :-

أ - كيـف فـرق معيار المحاسبة المصرى رقم (٦) بين أعمال " البحوث " وأعمـال " الـتطوير " وما هى المعالجة المحاسبية التى اقترحها المعيار لتكاليف كل منهما ؟

ب- أى مـن التكاليف التى تم إنفاقها خلال العام المالى ١٩٩٨/١٩٩٧ ترى وجوب تحميلها لحساب الأرباح والخسائر كمصروفات وأيها ترى أن يتم رسملته ؟

الإجابة :-

طـــبقا للمعيار المصرى رقم (٦) الخاص بتكاليف البحوث والتطوير فان الـــبحوث هى اجراء فحص ودراسة من أجل إكتساب معرفة جديدة علمية أو فـــنية أو من أجل مزيد من التفهم والإستيعاب لهذه المعارف . ونص المعيار عـــلى أنـــه يجـــب إثـــبات تكاليف البحوث كمصروفات في الفترة التى تحمل التكاليف خلالها ولا يجب إثباتها كأصل لفترات لاحقة .

أمـــا الـــتطوير فهو ترجمة نتائج البحوث وغيرها من المعارف التى يتم التوصل اليها وذلك في صورة خطة أو تصميم ما بغرض انتاج منتج جديد أو محســـن بشـــكل جوهرى لمواد أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات وكل ذلك قبل البدء في الإنتاج على نطاق تجارى ونص المعيار على معالجتها كمصروفات في الفترة التى تم تحمل التكاليف خلالها ولا يتم رسملتها واعتبارها كأصل الا اذا توفرت فيها شروط معينة منها :

- أن يكـــون المنـــتج أو عمـــلية التشغيل محددة بوضوح وأن التكاليف الخاصة بها يمكن فصلها وتقديرها بصورة موثوق فيها .
- يمكن إثبات الجدوى الفنية للمنتج أو العملية .
- وجود سوق للمنتج أو العملية .
- توفر الموارد الكافية لإكمال المشروع وتسويقه أو إستخدام المنتج أو العملية .

وبالإضـــافة لذلـــك فان رسملتها تستلزم توفر دليل كاف على تدفق عائد اقتصادى مستقبلى للمنشأة نتيجة لذلك يغطى تكاليف التطوير .

ويتضح من المعلومات الواردة في التمرين أن هذه الشروط قد تحققت حيث قامت شركة الإلكترونيات الحديثة ليس فقط بتصميم المنتج وتطويره وانما قامت ببناء المصنع اللازم لإنتاجه بعد القيام بدراسات وبحوث السوق اللازمة التى تؤكد الجدوى الإقتصادية للمنتج ومن ثم فانه يمكن رسملة المبالغ التالية :

٥٠٠٠٠ تكاليف تصميم المنتج الجديد .

٧٠٠٠٠ تكاليف الدراسات الهندسية اللازمة للتصنيع .

٣٠٠٠٠ تكاليف انتاج فترة التجارب السابقة على بدء التشغيل .

٨٠٠٠٠ تكاليف اقتناء آلات ثم الإعتماد عليها في عمليات تصنيع المنتج (رغم أن عمرها الإنتاجى ٥ سنوات الا أنه لم يذكر في التمرين أن هناك فرصة لإستخدامها مستقبلا ، وقد يرى البعض تحميل تكاليف التطوير بنصيبها عن سنة واحدة واعتبار باقى القيمة مصروفات نظرا لعدم حصول المنشأة على خدمات منها) .

٢٤٠٠٠٠ جزء من تكاليف اقتناء آلات إستخدمت في التجارب قبل بدء التشغيل يمثل اهلاكها عن فترة التطوير ، نظرا لأنه سيتم إستخدام هذه الآلات في الإنتاج مستقبلا ومن ثم يتم تسجيلها كأصول ثابتة بباقى القيمة .

أما تكاليف بحوث السوق فانها تعتبر مصروفات جارية حيث أن الفقرة ١٣ من المعيار نصت على ألا تتضمن تكاليف البحوث والتطوير أية تكاليف بيعية .

٣- عـند فحـص دفاتـر أحد الشركات وجدت في ميزانية ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ بـند " تكـاليف اختراع " وقدره ٨٢٢٠٠٠ جنيه . وبالعودة لحسابات الأسـتاذ وجـدت البنود التالية المتعلقة بتكاليف الإختراع الذى تم إقتناؤه سنة ١٩٩٧ :-

- تكـاليف قانونية تحملتها الشركة سنة ١٩٩٧ في الدفاع عن جدوى حق الإختراع ٣٥٠٠٠ جنيه .
- تكـاليف قانونيـة في قضية للدفاع عن حق الإختراع سنة ١٩٩٩ ٧٤٠٠٠ جنيه .
- تكاليف قانونية (مصروفات اضافية) في القضية السابقة سنة ٢٠٠٠ ٢٤٠٠٠ جنيه .
- تكـلفة تحسـينات عـلى الأداة التى تم إختراعها في سنة ٢٠٠٠ ١٣١٠٠٠ جنيه .

ولا توجـد أيـة قيـود بالجـانب الدائن من الحساب ، كما لم يوضع أى مخصـص للإسـتهلاك في الدفاتر وهناك ثلاثة إختراعات أخرى قد طورتها الشـركة فـي سنوات ١٩٩٥ ، ١٩٩٦ ، ١٩٩٧ ، ويتم تسويق السلع التى تم إخـتراعها بصـورة جيدة ، ولكن من المتوقع أن الطلب عليها لن يستمر الا لسنوات قليلة قادمة .

المطـلوب : نـاقش البنود الداخلة في حساب حق الإختراع من وجهة النظر المحاسبية .

٤- بعـد عمـل إتفاقات إستئجار مع العديد من المتاجر الكبرى تأسست شـركة السـلام وقـامت بانشاء مركز تجارى في منطقة رائجة . وكان من

المخطط أن يتم إفتتاح المركز في ١ يناير ٢٠٠٠ ، ولكن بسبب تعرض المبنى لحادث في ديسمبر ١٩٩٩ فقد تم إفتتاح المركز في ١ أكتوبر ٢٠٠٠ . وقد تم تغطية كل تكاليف الإنشاء الضافية التى تحملتها الشركة نتيجة لهذا الحادث من الـتأمين . وفى يوليو ١٩٩٩ مع توقع الإفتتاح في يناير ٢٠٠٠ قامت الشركة بـتعيين عمالـة دائمـة للترويج للمركز ولإدارته . وفيما يلى ملخص لبعض التكاليف التى تحملتها الشركة في سنة ١٩٩٩ والشهور التسعة الأولى من سنة ٢٠٠٠ :-

	١٩٩٩	من ١ يناير ٢٠٠٠ الى ٣٠ ديسمبر ٢٠٠٠
- فائدة سندات عقارية	٣٦٠٠٠٠	٢٧٠٠٠٠
- تكاليف الإدارة والعمالة	١٥٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠
- اعلانات ترويج	٢٧٠٠٠٠	٢٧٨٠٠٠

وقد صممت الحملة الإعلانية للفت أنظار المشتركين للمركز . وفى حالة توقع عدم إفتتاح المركز حتى أكتوبر ٢٠٠٠ ، فإن الشركة لم تكن لتنفق على الإعلانات الترويجية خلال سنة ١٩٩٩ . ولكن نظرا لتأخر الإفتتاح فقد قامت الشركة باعادة عمل الإعلانات الترويجية .

والمطـلوب :- توضـيح كيفية معالجة كل من تكاليف سنة ١٩٩٩ وتكاليف الشهور التسعة الأولى من سنة ٢٠٠٠ في الحسابات . مع إعطاء أسباب ومبررات كل معالجة منها .

٥- قـامت أحـد الشـركات وهى شـركة لتوزيع الوقود - بزيادة حجم مـبيعاتها السنوية لمستوى يزيد عن ثلاثة أمثال المبيعات السنوية للشركة التى سـبق لهـا شـراءها سنة ١٩٩٩ عند بداية نشاطها . وقد تلقى مجلس ادارة

الشـركة أخيـرا عرض لبيع الشركة لأحد المنافسين الكبار لها . ونتيجة لذلك رغـب أغلـبية المجلس في زيادة القيمة المحددة للشهرة في الميزانية لتعكس حجـم المبيعات الأكبر الذى وصلت اليه الشركة عن طريق الإعلانات المكثفة وسـعر السـوق الجـارى للتر الوقود ، ومع ذلك فإن هناك أقلية من أعضاء المجـلس تفضل إستبعاد الشهرة نهائيا من الميزانية وذلك لمنع إحتمال إساءة تفسيرها . وقد سبق تسجيل الشهرة بالدفاتر بصورة صحيحة سنة ١٩٩٩ .

والمطلوب :-

أ – توضيح معنى مصطلح " شهرة المحل " .

ب- ذكـر الأسـاليب المسـتخدمة في حساب القيمة المبئية لشهرة المحل في المفاوضات الخاصة بشراء منشأة مستمرة .

ج- لماذا تختلف القيمة الدفترية للشهرة بالشركة عن القيمة السوقية لها ؟

د – توضيح مدى ملائمة :-

١- زيادة القيمة المحددة للشهرة بالميزانية قبل الدخول في المفاوضات .

٢- استبعاد الشهرة تماما من الميزانية قبل الدخول في المفاوضات .

٦- تدخل أحد الشركات من وقت لآخر في برنامج للبحوث عندما يبدو لها أن هناك مشروع معين له احتمالات للنجاح . وفى سنة ١٩٩٩ أنفقت الشركة ٣٠٠٠٠٠ ج عـلى مشروع بحثى ، ولكن مع نهاية سنة ١٩٩٩ كان من المستحيل إمكانية الحصول على اية منفعة منه .

والمطلوب :-

أ – تحديـد الحساب الذى يحمل عليه مبلغ ٣٠٠٠٠٠ ج ، وكيف يتم إظهاره في القوائم المالية ؟

ب- عندما يكتمل المشروع البحثى سنة ٢٠٠٠ وتحصل الشركة منه على حق اختراع ، وتبلغ تكاليف البحث والتطوير اللازمة لإكماله ١٠٠٠٠٠ج. وتبلغ المصروفات الإدارية والقانونية التى تحملتها الشركة سنة ٢٠٠٠ في الحصول على حق الإختراع ٢١٠٠٠ ج. ويبلغ العمر الإنتاجى المتوقع لحق الإختراع ٥ سنوات . سجل هذه التكاليف فى صورة قيود اليومية . وسجل استهلاك الشهرة عن سنة ٢٠٠٠ .

ج- فى سنة ٢٠٠١ نجحت الشركة فى الدفاع عن حق الاختراع لأحد القضايا وتكلفت فى ذلك ٤٤٠٠٠ ج ومن ثم زاد العمر الانتاجى لحق الاختراع حتى ٣١ديسمبر ٢٠٠١ . فما هى الطريقة الصحيحة للمحاسبة عن هذه التكلفة ؟ وما هو قيد اليومية لتسجيل استنفاد حق الاختراع عن سنة ٢٠٠١ ؟

د- بلغت التكاليف الهندسية والاستشارية التى تحملتها الشركة سنة ٢٠٠١ لتطوير تصميم منتج معين فى مرحلة التصنيع مقدار ٦٠٠٠٠ ج . وقد أدت هذه التكلفة لتعظيم تصميم المنتج بصورة ظاهرة . ناقش المعالجة المحاسبية السليمة لهذه التكلفة .

٧- المعلومات التالية تتعلق بالأصول غير الملموسة بأحد الشركات :-

	تكاليف التأسيس	شهرة المحل	تكاليف حقوق اختراع مشتراه
التكلفة الأصلية فى ٢٠٠٠/١/١	٨٤٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٤٨٠٠٠
العمر الانتاجى فى ٢٠٠٠/١/١ (مقدر)	غير محدود (*)	٥٠ سنة	٦ سنوات

* قررت الشركة للأغراض الضريبية والمحاسبية خفض تكاليف التأسيس بسرعة حسبما يسمح قانون الضرائب .

والمطلوب :-

أ ــــ يفرض حساب الإستنفاد على أساس القسط الثابت ، أحسب مقدار استنفاد كل بند عن سنة ١٩٩٩ طبقا للمعايير المحاسبية .

ب ــ إعداد قيود اليومية اللازمة لاستنفاذ تكاليف التأسيس وشهرة المحل عن سنة ١٩٩٩ .

ج ــ يفرض انه فى ١ يناير ٢٠٠٠ تحملت الشركة ١٠٠٠٠ ج أتعاب قانونية فى الدفاع بنجاح عن حقوق الاختراع لديها . فما هو قيد اليومية اللازم لاستنفاد حقوق الاختراع فى سنة ٢٠٠٠ .

د ــ يفرض انه فى بداية سنة ٢٠٠١ قررت الشركة ان تكـــاليف حقوق الاختراع سوف تنطبق علـــى ســنوات ٢٠٠١،٢٠٠٢ فقط. (حيث قام أحد المنافسين بتطوير منتج جديد سوف يجعل منتج الشركة متقادما) فما هو القيد اللازم لتســـجيل اســتنفاذ تكاليف حق الاختراع فى نهاية سنة ٢٠٠١ .

الفصل الثالث

الرأى المهنى للمراجع
من القياس المحاسبى للنفقات
(النفقات الرأسمالية والاصول الثابتة)

الفصل الثالث

الرأى المهنى للمراجع
من القياس المحاسبى للنفقات
(النفقات الرأسمالية والأصول الثابتة)

مقدمه :

اهتم الفصل السابق بدراسة الرأى المهنى للمراجع من مشكلات القياس المحاسبى للنفقات الإيرادية والإيرادية المؤجلة ، وفي هذا الفصل يتم التركيز على الرأى المهنى للمراجع تجاه مشاكل القياس المحاسبى للنفقات الرأسمالية والأصول الثابتة .

وقد اتضح أن هناك عديد من المعايير التى يمكن إستخدامها للتفرقة بين النفقات الرأسمالية وغيرها من النفقات (الإيرادية والإيرادية المؤجلة) ، لعل أهمها علاقة النفقات بالإيراد وطبيعة الخدمات ومدى الإستفادة منها ، وحجم النفقات وأهميتها النسبية ومدى تكرارها . كما تم الإشارة الى الأنواع المختلفة لتلك النفقات الراسمالية .

لذلك يتم التوسع في هذا الفصل لإستعراض مشاكل القياس المحاسبى للنفقات الرأسمالية التى تثمر عن الأصول الثابتة والرأى المهنى للمراجع ، حيث سيتم تحديد مفهوم وخصائص الأصول الثابتة ، وتحديد العناصر التى تدرج ضمن تكلفة تملك الأصول ، وكيفية قياس تكلفة تملك تلك الأصول الثابتة طويلة الأجل ، فضلا عن كيفية معالجة التكاليف التى تتحملها المنشأة بعد تملك تلك

الأصول الثابتة وذلك في ضوء المعايير المحاسبية سواء المصرية أو الدولية أو الأمريكية .

وتحقيقا لأهداف ذلك الفصل يتم تقسيمه الى الموضوعات التالية :-

٣/١ مفهوم وخصائص الأصول الثابتة .

٣/٢ الإعتراف (إثبات) بالأصول الثابتة .

٣/٣ القياس الأولى للأصول الثابتة .

٣/٤ تحديد العناصر التى تدرج ضمن تكلفة الأصول الثابتة .

٣/٥ قياس نفقات تملك الأصول الثابتة .

٣/٦ معالجة النفقات اللاحقة على إقتناء الأصول الثابتة .

٣/٧ حالات ومشاكل عملية .

٣/١ مفهوم وخصائص الأصول الثابتة

يطبق إصطلاح النفقات الرأسمالية Capital Expenditures على كافه النفقات المدرجة ضمن تكلفة الأصول الثابتة وذلك تمييزا لها عن عناصر النفقات الأخرى التى تعتبر مصروفات فى الفترة التى تنفق فيها والتى يطلق عليها مصطلح النفقات الإيرادية Revenue Expenditures .

وكما سبق ذكره فأن المعيار النظرى للتفرقة بين تلك النفقات الرأسمالية والإيرادية تتمثل فى الحصول على الخدمات بالكامل خلال الفترة المالية الحالية أو وجود خدمات توجه لتلك النفقات خلال السنوات التالية ٠

ورغما عن وضوح ذلك المعيار وبساطته إلى أن تطبيقه تكتنفه عديد من المشاكل ، وفى هذا الجزء يتم دراسة النفقات الرأسمالية ومشاكل قياس عناصرها والاعتراف بها طبقا للمعايير المحاسبية ٠

تعرف النفقات الرأسمالية بأنها تلك التى تنفق فى سبيل الحصول على الأصول التى لها صفه الدوام نسبيا والتى تلزم لتحقيق أهداف المنشأة أو فى سبيل زيارة القدرة الإنتاجية لتلك الأصول أى زيادة مقدرتها على إنتاج الإيرادات ، تلك النفقات ترتبط باقتناء الأصول الثابتـة " Fixed Assets Aquisition " ويطلق هذا المصطلح على الأصول الملموسة التى :-

أ - تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها فى إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو لتأجيرها للغير أو لأغراضها ألا داريه ٠

ب-- من المنتظر استخدامها لمده تزيد عن فترة محاسبيه واحدة .

وتتميز الأصول الثابتة بالخصائص الأساسية التالية :-

١- أن تلك الأصول يتم اقتناؤها بغرض الاستخدام وليس بغرض البيع ، حيث أن تعريف وتصنيف بنود الأصول الثابتة يعتمد على طبيعة نشاط المنشأة والهدف من حيازتها ، حيث لا يبوب ضمن الأصول الثابتة سوى الأصل الذى يستخدم فى النشاط المعتاد للمنشأة ، حيث تبوب الأراضى التى تحتفظ بها المنشأة كموقع للمبانى التى تعتزم القيام بها كاستثمارات وليس أصول ثابتة ، أما عند أقامه المبنى والبدء فى استخدامه فى أعمال المشروع فأن نفس الأراضى تدرج ضمن مجموعه الأصول الثابتة ، وقد تبوب الأراضى التى تمتلكها شركات استصلاح وتقسم الأراضى كمخزون .

بصفة عاما إذا كان الهدف هو أعاده البيع للأصول الثابتة مره أخرى سواء بحالتها أو بعد أجراء العمليات الصناعية عليها اعتبرت أصولا متداولة تبوب ضمن بند المخزون ، أما إذا كان الغرض من الحيازة هو استخدامها فى النشاط الإنتاجى اعتبرت أصولا ثابتة .

٢- إن تلك الأصول ذات طبيعة طويلة الأجل وتخضع عاده للإهلاك ، حيث تدر تلك الأصول خدمات على مدى عدد من السنوات ، ويـــتم توزيع نفقات الأصول الثابتة على الفترات المستقبلية عن طريق أعبـــاء الأصول الدورية (باستثناء الأراضى التى لا تخضع للإهلاك) .

٣- أن تلك الأصول لها وجود مادى ملموس ، حيث أن الأصول الثابتة تختلف عن الأصول غير الملموسة مثل حقوق الاختراع وشهره المحل ، ومع ذلك فان الأصول الثابتة على عكس المواد الخام ، لا تصبح جزء مادى من المنتج المعد للبيع .

٤- أن مجموعة الأصول الثابتة هى مجموعة تتكون من بنود الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابهين فى عمليات المنشأة ، وكأمثلة على تـــلك

المجوعات :- الأراضى والمبانى والآلات ، السفن ، الطائرات ، وسائل النقل والانتقال ، والأثاث والتركيبات ، المعدات المكتبية ٠

٣/٢ الاعتراف (إثبات) بالأصول الثابتة

بصفة عامه يتم الاعتراف بأى عنصر من عناصر الأصول الثابتة كأصل عندما :

أ- يكون من المحتمل أن يحقق استخدام العنصر منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة ٠

ب- يمكن للمنشأة قياس تكلفة اقتناء العنصر وبدرجة عالية من الدقة ٠

بالنسبة للشرط الأول تحتاج المنشأة إلى تقييم درجة التأكد من المنفعة الاقتصادية للمنشأة ، وذلك يتطلب أن تتأكد المنشأة من أنها ستحصل على الفوائد المرتبطة بالأصول كما أنها ستتحمل المخاطر المصاحبة لذلك ٠

وعاده ما يتم استيفاء الشرط الثانى بسهوله حيث أن عمليه التبادل التى تثبيت شراء الأصول تحرير تكلفة ، وفى حالة تصنيع الأصل أو إنشائية ذاتيا فأنه يمكن قياس التكلفة قياسا موثوقا به من حلوله تحديد تكاليف الحصول على المواد الخام والعمالة والمدخلات الأخرى من أطراف خراج المنشأة لإتمام عملية التصنيع أو الإنشاء ٠

٣/٣ القياس الأولى للأصول الثابتة

يـتم قيـاس أى عنصر من العناصر عند الاعتراف به كأصل ثابت على أسـاس التكلفة التاريخية والتى تمثل مبلغ النقدية أو ما فى حكمها Cash and

Cash Equivalent المدفوعة (أو القيمة العادلة لأصول أخرى ، متقدمة من أجل الحصول على تلك الأصول عند اقتنائها أو إنشاءها) ٠

وتتضمن تكلفة أى أصل ثابت : ١- سعر شراء الأصل ، ٢- شاملة رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة ، ٣- يضاف أى تكلفة مباشرة أخرى تستلزمها عملية تجهيز الأصول إلى الحالة التى يتم تشغيله بها فى الغرض الذى أقتنى من أجله ، ٤- ويخصم أى خصم تجارى أو تخفيض فى القيمة للوصول إلى سعر الشراء ، ٥-كما يمكن أن تخفض فى القيمة الدفترية للأصول الثابتة بقيمة المنح الحكومية المتعلقة بهذا الأصل (طبقا للمعيار الدولى أو المصرى الخاص بالمحاسبة عن المنتج الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية)٠

فى كلمات أخرى فإن تكلفة الأصول الثابتة هى القيمة النقدية أو القيمة المعادلة لها التى تتحملها المنشأة لتملك الأصل وتهيئته حتى يصبح صالحا للاستخدام ، ورغما عن بساطه فى ذلك المفهوم إلا انه ينطوى على عديد من المشاكل العملية والتى يمكن أن يتم تقسيمها إلى ثلاثة مشكلات هى :

١- تحديد العناصر التى ترج ضمن تكلفه تملك الأصول ٠

٢- كيفية قياس تكلفة تملك الأصول طويلة الأجل ٠

٣- كيفيه معالجه التكاليف التى تتحملها المنشأة بعد تملك الأصول .

٣/٤ تحديد العناصر التى تدرج ضمن تكلفه الأصول الثابتة

لا يعتبر الأصل كاملا ألا إذا كلن صالحا لأداء الخدمة التى تملكته المنشاة من أجلها ، وقد تكون بعض الأصول جاهزة بمجرد الحصول عليها (مثال ذلك الأثاث والآلات الكاتبة والحاسبة) ، ويتم قياس تكلفة هذا النوع عن

طريق جمع سعر الشراء مع تكاليف النقل ، وقد توجد بعض الأصول الأخرى التى تحتاج إلى وقت حتى يتم استخدام خدماتها (مثال ذلك تركيب آلة فى أحد المصانع الكبيرة) حيث يتطلب الأمر تجميع تلك الاله وبناء قواعدها وتركيبها وفحصها – ويتم قياس تكلفة تلك الأصول على أساس سعر الشـــراء مضافــا جمع النفقات المرتبطة بعملية التجميع والبناء والتركيب والفحص .

وتتمثل أهم العناصر التى تدخل فى تكلفة الأصول الثابتة فيما يأتى :

١ ــ عنصر تكلفة الأراضى Cast of Land :

عندما تقوم المنشأة بشراء الأراضى اللازمة لأعمالـــها فــان التكلفــة الرأسمالية للأراضى تشمل بالاضافة إلى ثمن الشراء عديد من المصروفـــات هى :

١ ــ تكاليف التعاقد والتســـجيل ونقــل الملكيــة (كعمولــة الشـــراء والمصاريف القضائية وأتعاب المحاماة ورسوم التسجيل) .

٢ ــ جميع تكاليف التمهيد والإصلاح والتحسن اللازمة (مثـــال ذلــك تكاليف إزالة الأعشاب وتكاليف الردم والتسوية) .

٣ ــ كما ان الرسوم الإضافية Special Assessments التى تفرضها الحكومــة على الشركة مقابل تحسين الأراضى التى تكون حيازتها غير محدودة (كما فى حالة أراضى البناء حيث تتضمن تكاليف الأراضى تكاليف المجـــارى ورصف الشوارع وغرس الأشجار مثل الممرات وأماكن الانتظار) فانــها تدرج كتكاليف تحسين فى حساب خاص حيـــث أن التحســينات حيالـــها محدودة وذلك لأغراض تسهيل حساب الاهلاك الخاص بها علـــى مـــدى العمر المقدر لها .

٤ ــ جميع التكاليف اللازمة لجعل الأراضى صالحة للاستخدام فى الغــرض المشتراة من أجله (مثال ذلك نفقات إزالة مع على الأرض مـــن أشـــجار وتمهيد وردم).

* وعموما تثار عديد من المشاكل عند تحديد العنـــاصر التـــى تـــدرج ضمن تكلفة الأراضى لعل أبرزها ما يلى : –

أ ــ إذا قامت المنشأة بشراء الأراضى وعليها بعض الإنشاءات القديمة التـــى يراد هدمها وإزالتها ، فان صافى نفقات الإزالة تتضمن تكـــاليف الـــهدم

والإزالة مطروحا منها ثمن الأنقاض) يتم إضافتها لتكلفة الأراضى ، طالما أن ذلك كان داخلا فى اعتبار المنشأة وقت الشراء وفى حدود التكلفة المتوقعة لتلك النفقات ، أما إذا زادت تلك التكلفة عن تلك الحدود – بسبب دفع تعويض للمبانى المجاورة – فان التكلفة الإضافية تحمل كخسارة فى نفس الشراء على عدة سنوات منفصلة عن الحساب الرأسمالى للأراضى ، وتنطبق نفس المعالجة إذا كان الهدم والإزالة غير داخل فى الاعتبار – أى أنه تم بشكل غير منظور وفى وقت يعيد عن زمن الشراء ، حيث لن تضاف تلك التكلفة إلى تكلفة الأراضى بل تعامل كخسارة .

ب ـ لا تتضمن تكلفة الأراضى أى تكاليف للحفر ووضع الأساسات المتعلقة بإقامة المبانى التى يراد شراؤها ، كذلك لن تدخل أى تكاليف عمليات أخرى تجرى على الأراضى وتستدعيها الطبيعة الخاصة لتلك المبانى ضمن الحساب الرأسمالى للأراضى .

ج ـ إذا قامت المنشأة بشراء أراضى بها مناجم أو محاجر فان التكلفة المدفوعة فى الواقع تعتبر تكلفة المواد الطبيعية الموجودة فى الأراضى ، ومع ذلك فان الأراضى ذتها لا يجب أن تهمل قيمتها الذاتية كلية بل يخصص للأراضى جزء من القيمة الإجمالية المدفوعة يوازى قيمة الأراضى المجاورة التى لا يوجد بها موارد طبيعية ، ويجعل حساب المنجم المحجر مدينا بباقى التكلفة .

د ـ عند دفع عربون مقابل صفقة شراء أراضى ولم يتم انتقال ملكيتها للمنشأة، فان ذلك المبلغ لا يجوز إظهاره فى قائمة المركز المالى تحت بند الأراضى إلا إذا تم تسجيلها بالفعل ، حيث يعالج ضمن الأصول طويلة الأجل تحت عنوان مدفوعات مقدمة لشراء أراضى ، فإذا ما تم صرف النظر عن شراء تلك الأراضى لعثور الشركة على أراضى أخرى أكثر صلاحية ومناسبة لأعمالها وتم مصادرة ذلك العربون ، فانه يعالج كخسارة تحمل لقائمة الدخل ولا يضاف إلى قيمة الأراضى الجديدة كنفقة رأسمالية.

هـ ـ فى حالة حصول المنشأة على أراضى لاستخدامها لأغراض البناء فى المستقبل أو لاستخدامها كاستثمار ، فى تلك الحالة لا تعتبر الأراضى مستغلة فى أعمال المنشأة ، ومن ثم لا تدرج ضمن الأصول الثابتة ،

ولكنها تعالج ضمن الاستثمارات ، على أن يضاف إليها تكاليف الاحتفـــاظ بها مثل الضرائب والفوائد وما إلى ذلك حتى يتم استخدامها فى أغــــراض المنشأة ، وعندئذ تحول الأراضى من الاستثمارات إلى الأصول الثابتة .

و ــ إذا كان الغرض الأساسى من اقتناء الأرض، والاحتفاظ بها للمضاربـــة فانه يفضل تصنيفها كاستثمارات ، وفى حالة المنشآت العقارية التى تحتفظ بالأراضى لاعادة بيعها فانه يجب أن يتم تصنيفها كمخزون ، وفى حالـــة احتفاظ الشركة بالأراضى كاستثمارات تتم المعالجة المحاسبية للضرائـــب والتأمين وغيرها من التكاليف المباشرة والتـــي تتحملـــها الشـــركة أثنـــاء احتفاظها بالأراضى على أساس رسملتها ، حيث أن إيراد الاستثمارات لـــم يحصل بعد إلا إذا كانت الأراضى تولد إيراد خلال تلك الفترة كـــأن يتـــم تأجيرها للغير .

٢ ــ عناصر تكلفة الأراضى Cost of Building

يجب أن تتضمن تكلفة المبانى كل النفقات المتعلقة مباشـــرة باقتنائـــها وبنائها ، وتتضمن تلك التكاليف :-

ــ تكلفة المواد والعمالة والتكاليف الإضافية التى تتحملها الشركة خلال عملية البناء.

ــ الأتعاب المهنية وتراخيص البناء ، وبصفة عامة كل العقود التى تبرمـــها الشركة فى تشييد المبانى ، حيث أن التكاليف التى تتحملها الشركة بدايـــة من حفر الأساسات إلى إتمام البناء تمثل جزء من تكاليف المبانى .

هذا وتكون التفرقة بين المبانى والأراضى مهمة فى بعـــض الحـــالات لتأثير ذلك على الاهلاك وبالتالى على صافى الدخل ، وربما تبـــدو المشـــكلة المحاسبية التى تثار فى هذا الصدد هو تقرير ما يلزم عمله بخصوص مـــا إذا قامت المنشأة بالحصول على قطعة أرض عليها مبنى قديم وســـتقوم المنشـــأة بإزالة ذلك المبنى القديم حتى يمكنها استخدامه لإقامة مبنى جديد عليها . فـــهل تمثل تكلفة إزالة المبنى القديم جزء من تلك الأرض أم جزء من تكلفة المبنـــى الجديد أم جزء من المصاريف الجارية (تكاليف الإزالة بعد استبعاد المحصل

مــن بيع الأنقاض)• ولاشك أن المعيار الرئيسى الذى يتم الاعتماد عليه فى تلك الأحوال هو إيجاد علاقة سببيه بين النفقة وأحد عناصر الأصول أو بعبارة أخرى ، مدى ارتباط النفقة بالأصل الذى تملكه المنشأة ، فإذا كانت الأراضى مشــتراة لأغــراض البــناء وكــان هناك مبنى قديم عليها ، مع تكلفة المبنى مطــروحا مــنها قيمة المخلفات فأن تكلفة الإزالة هو تكلفة تجهيز للأراضى للاســتخدام المقصود منها وترتبط بالأراضى وليس بالمبنى الجديد ، أما إذا كــان هــناك نفقات تمت لأغراض تحليل وفحص التربة اللازمة لتحديد نوع الأساس المطلوب فأن تلك التكاليف لا تعتبر جزء من تكلفة الأرض ، عموما هناك عديد من الأمثلة التى يثار حولها كثير من المشاكل التى تثار عند تحديد تكــلفة البــناء وتكــاليف تلك الأصول ، وعندئذ يستخدم معيار ارتباط النفقة بالأصول على سبيل المثال :-

١- تكلفه المبانى المؤقتة المقامة للأشراف على بناء الموقع الجديد والتخزين العدد والمواد أثناء عمليه البناء • تعتبر تلك التكلفة جزء من تكلفة المبنى الجديــد لأنهــا تعــتبر جزء من التكاليف الضرورية للبناء وأقامه المبنى الجديد •

٢- تكــاليف إزالة مبنى قديم مملوك للمنشأة (بما فيها القيمة الدفترية للمبنى القديــم) وذلــك لبناء مبنى جديد بعد أن أصبح المبنى القديم غير صالح للاستخدام • تعتبر تلك التكاليف جزء من الخسائر المتعلقة بالاستغناء عن خدمــات الأصل القديم ، فتلك التكاليف مرتبطة بخدمات الأصل القديم ، وليس بالخدمات التى ستحصل عليها المنشأة من المبنى الجديد •

٣- الــتأمين ضد المسئولية المدنية المترتبة على عمليات البناء (التأمين على الأخطــار الــتى قــد يتعرض لها الغير أثناء عملية البناء)• تعتبر تلك

التكاليف جزء من تكلفة المبنى الجديد ، لأنها تعتبر تكاليف عادية وضرورية لوضع الأصل الجديد موضع التنفيذ •

٣- عناصر تكلفة المعدات والآلات Cost of Equipment

تتضمن مصطلح المدات والآلات فى المحاسبة معدات التسليم والآلات المكتبية والحسابية والإلكترونية والتجهيزات ومعدات المصنع والأصول الثابتة المماثلة •

وتتضمن تكلفة تلك الأصول سعر الشراء ، وأعباء النقل والتأمين على المعدات والآلات أثناء نقلها ، وتكاليف أنشاء القواعد الخاصة بها وتكاليف التجميع والتركيب وتكاليف أجراء تجارب بدء التشغيل ، تلك التكاليف تتضمن أذن كافة النفقات التى تتحملها الشركة فى اقتناء المعدات والآلات حتى يتم أعدادها للاستخدام •

٤- عناصر تكلفة الأصول التى يتم تجهيزها وإنشاؤها ذاتيا Self-Constructed Assets

أحيانا ما تقوم بعض المنشآت بتجهيز وتصنيع بعض الآلات أو بناء الأصل بنفسها ، وتلك الحالة تثير بعض المشاكل المرتبطة بتحديد التكاليف المرتبطة لعدم وجود سعر للشراء أو سعر تعاقدى لذلك الأصل ويجب أن تقوم المنشأة فى ظل ذلك الموقف بتوزيع وتخصيص التكاليف والمصروفات للتوصل إلى تكاليف التجهيز التى تدرج بسجلات الأصل ، ويتم رسملتها حسب نوع الأصل محل التجهيز ، وعموما لا تمثل تكاليف المواد المباشرة أو تكاليف العمالة المستخدمة فى التجهيز أى مشكلة ، حيث يسهل تتبع تلك التكاليف وربطها مباشرة إلى أمر العمل والمواد المرتبطة بذلك الأصل الثابت موضوع التجهيز والبناء•

أمـــا تخصـــيص التكاليف غير المباشرة المرتبطة بإقامة المبنى أو تجهيز وتصـــنيع الإله فهى التى تخلق بعض المشاكل (وتتضمن تلك التكاليف غير المباشـــرة الطاقـــة والإنـــارة والتأمين والضرائب على المبيعات أو المعدات وأجور المشرفين بالمصنع واهلاك الأصول الثابتة والمهمات ٠ وعموما فأن هناك عده بدائل لمعالجة تلك المشاكل هى :

١-عدم تخصيص آيه تكاليف إضافية ثابتة على الأصول محل الإنشاء أو التجهيز ٠

يفترض ذلك المدخل أن الشركة سوف تتحمل نفس التكاليف الثابتة سواء قـــامت بتجهيز الأصل أم لا ، وبذلك فأن تحميل جزء من التكاليف الإضافية على المعدات أو الأصول محل التجهيز سيؤدى تخفيض المصروفات الجارية ومن ثم إلى المغالاة فى صافى دخل الفترة الجارية ٠

ألا أن من ناحية أخرى فأن ذلك المدخل لا يتصف بالدقة لان هناك بعض عناصر التكاليف الصناعية تزداد نتيجة بناء وتجهيز الأصل ذاتيا ، ولا شك فأن تحميل تلك الزيادة فى التكاليف غير المباشرة على عمليات الشركة العادية ســيترتب عــلية تحميل المصروفات الجارية بجزء من النفقات الرأسمالية ، الأمر الذى يترتب علية تشوية صافى الدخل والأصول الثابتة بالقوائم المالية٠

٢- تخصيص وتحميل جــزء من التكاليف الإضـــافية الكـــلية على الأصول المجهزة داخليا :

يعتبر هذا الإجراء مقبولا على نطاق واسع بين المحاسبين على أساس أن التكلفة الصناعية غير المباشرة المضافة هى التى تؤخذ فى الحسبان عند اتخاذ القرار الخاص بتصنيع وتجهيز الأصل داخليا ، أما التكاليف الثابتة فهى تعتبر تكـــاليف فـــترية ســـتتحملها المنشأة فى جميع الحالات ، فمؤيدو تلك الطريقة

يقررون عدم وجود علاقة سببية بين الأصل محل التجهيز والتصنيع والتكاليف الثابتة .

ألا انه من جهة أخرى فأن عدم توزيع التكاليف الإضافية بالكامل قد يؤدى الى تحديد التكلفة المبدئية للأصل محل التجهيز بأقل من اللازم مما يؤدى إلى عملية توزيع وتخصيص غير صحيحة لها فى المستقبل .

رغما عن ذلك فأن هذا المدخل يستخدم على نطاق واسع لأنه يقدم أفضل مقابلة بين التكاليف والإيرادات .

٣- توزيـــع وتحميـــل نسبه من جميع التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأصل محل التصنيع والتجهيز (التوزيع على أساس الإنتاج المفقود) :-

بمعـــنى ربط التكاليف التى تتحملها المنشأة فى خلال فتره معينة بالإنتاج الذى يخص تلك الفترة سواء كان الأمر يتعلق ببناء أصل أو ممارسة الإعمال الإنـــتاجية العادية ، فلا شك فأن تحميل التكاليف غير المباشرة على جزء فقط من النشاط المنتج معناه تخفيض تكاليف الأصل المقامة داخليا .

ورغمـــا عن وجاهه ذلك المدخل آلا أنه لا يستخدم بشكل كبير فى الحياة العمـــلية ، لأنـــه مدخل ذو جانبية نظرية فقط لأنه يستند إلى ما كان يجب أن يحدث ، بمعنى أنه يعتمد على مفهوم تكلفة الفرصة البديلة (حيث توزع على عملية التجهيز تكلفه أى تخفيض في الإنتاج بسبب بناء الأصل داخليا بدلا من شرؤه) وهى تكلفة يصعب قياسها .

عموما إذا نتج عن توزيع التكاليف الإضافية تسجيل تكاليف عملية التجهيز بالـــزيادة عـــن الـــتكاليف التى كانت ستتحملها الشركة عند الشراء من منتج خارجى مستقل ، فإنه يجب أن يتم تسجيل التكاليف الإضافية الزائدة كخسارة

فـترة بـدلا مـن رسملتها وذلك لتجنب رسملة الأصل بقيمة أكبر من قيمته السوقية المحتملة .

٥- تكاليف الاقتراض خلال فترة الإنشاء Intersts Costs During Construction

مـن المشـاكل التى كانت محل جدل لفترة طويلة هو المعالجة المحاسبية لـتكاليف الافتراض ، ويعالج المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٤) والذى يـناظر المعيـار الـدولى رقم (٢٣) بعنوان تكلفة الاقتراض تلك المشكلة ، وتأسيسا على ذلك يمكن تحديد الرأى المهنى للمراجع إزاء تلك المشكلة.

أ - تعريف مكونات تكلفة الاقتراض :

تعـرف تكلفة الاقتراض بأنها عبارة عن الفوائد والتكاليف الأخرى التى تتكبدها المنشأة نتيجة لاقتراض الأموال .

وتتمثل تكلفة الاقتراض فيما يلى :-

(أ) الفوائد أو الأعباء البنكيه على كل من حسابات السحب على المكشوف والاقتراض القصير والطويل الآجل .

(ب) استهلاك الخصم أو العلاوة المتعلقة بالاقتراض .

(ج) استهلاك التكاليف الأخرى التى تتكبدها المنشأة من أجل الاقتراض .

(د) فروق العملة التى تنشأ من الاقتراض بالعملة الأجنبية إلى المدى الذى تعتبر فيه تلك الفروق تعديلا لتكلفة الفوائد .

ومن أمثلة الأصول المؤهلة لتحميل تكلفة الإقتراض البنود التالية :-

- بنود المخزون التى يتطلب تجهيزها لتكون فى صورة قابلة للبيع فترة زمنية طويلة .

- وكذا المصانع ومحطات توليد الطاقة .
- الاستثمارات العقارية .
- عقود الإنشاءات .

ومن أمثلة الأصول التى لا تعتبر مؤهله لتحمل الاقتراض مايلى:-

- الأصـــول غيـــر الملموسة المصنعة أو المنتجة بمعرفة المنشأة وكذا أنشطة التطوير .
- الاستثمارات الأخرى .
- بنود المخزون التى تصنع بصفة روتينية أو بصفة متكررة في فترة زمنية قصيرة .
- تلك الأصول التى تكون جاهزة للاستخدام فى الأغراض المحددة لها أو البيع فى نفس تاريخ اقتنائها . ومن أمثلتها الأصول الثابتة الجاهزة للاستخدام المشتراة بنظام التقسيط .

ب- الاعتراف (وإثبات) تكاليف الاقتراض

يتم الاعتراف بتكاليف الاقتراض وإثباتها بطريقتين هما :-

أ- المعالجة القياسية :

حيث طبقا لتلك المعالجة يتم معالجة تكلفة الاقتراض بإثباتها كمصروفات تحمـــل عـــلى الفترة التى تكبدت فيها المنشأة تلك التكلفة - وبغض النظر عن كيفية استخدام الاقتراض .

ويتعين الإفصاح فى القوائم المالية عن السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكلفة الإقتراض .

ب- المعالجة البديلة المسموح بها :

طبقا لتلك المعالجة يتم إثبات تكلفة الاقتراض كمصروفات تحمل على الفترة التى تكبدت فيها المنشأة تلك التكلفة آلا إذا تم رسملتها ، حيث يتم رسمله تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج اصل مؤهل وتحميلها كجزء من تكلفة هذا الأصل ، ويجب أن يتم تحديد مبلغ تكلفة الاقتراض الذى يتم رسملته.

وطبقا للمعالجة البديلة المسموح بها فأنه يتم إضافة تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج الأصل إلى تكلفة ذلك الأصل . ويتم رسملة تكلفة الاقتراض هذه ضمن تكلفة الأصل عندما يكون هناك توقعا بأن تتسبب فى خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة ، ويكون هناك إمكانية لقياس التكلفة بشكل يمكن الاعتماد علية ، وتعتبر تكاليف الاقتراض الأخرى مصروفات تحمل على الفترة التى تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة بغض النظر عن كيفية استخدام الاقتراض .

جـ- تكلفة الاقتراض التى يمكن رسملتها :

تكلفه الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض هى تكلفة الاقتراض التى كان يمكن تجنبها إذا لم يتم الانفاق على هذه الأصل .

فإذا قامت المنشأة باقتراض أموال خصيصا بغرض الحصول على أصل بعينة مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض ، فإن تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة بهذا الأصل يمكن تحديدها بسهولة.

وقد يصعب إيجاد علاقة مباشرة بين قرض معين وأصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض ، كما قد يصعب أيضا تحديد الاقتراض الذى من الممكن تجنبه .

وتظهــر الصعوبة على سبيل المثال عندما يكون نشاط التمويل فى المنشأة منسق مركــزيا ، وتظهر هذه الصعوبة على سبيل المثال عندما يكون نشاط التمويل فى المنشــأة منســق مركــزيا وتظهر الصعوبة أيضا عندما تقوم مجموعة شركات باســتخدام تشكيلة من أدوات التمويل لاقتراض الأموال بمعدلات فائدة أو بأعباء متبايــنة ثــم أعــاده اقتراض تلك الأموال بشروط مختلفة لشركات المجموعة . وتظهــر تعقيــدات أخــرى من خلال استخدام تسهيلات أو قروض ممنوحة أو مرتــبطة بعملات أجنبية ، وذلك عندما تمارس المجوعة نشاطها فى ظل اقتصاد يعــانى مــن التضــخم الشديد ، أو نتيجة التذبذب فى أسعار الصرف الأجنبى . ونــتيجة لذلــك فأنــه يصعب تحديد قيمه تكلفه الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء الأصل وبالتالى يصبح التقدير الحكمى أمرا مطلوبا .

عــندما يــتم اقــتراض الأمــوال بغرض اقتناء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقــتراض ، فأنه يجب تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يتم رسملته على هذا الأصــل والــتى تتمثل فى تكلفة الاقتراض الفعلية التى تتكبدها المنشأة خلال الفــترة بسبب الاقتراض مطروحا منها أى أيراد تحقق من الاستثمار المؤقت للأموال المفترضة .

وقد ينتج عن ترتيبات التمويل التى تتخذها المنشأة لتمويل أحد الأصول أن تحصــل المنشــأة فعــلا على القرض وتتكبد تكاليف اقتراض مقترنة به قبل اســتخدام بعض أو كل الأموال فى الإنفاق على الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقــتراض . فى مثل هذه الظروف يتم عادة استثمار الأموال مؤقتا إلى حين اتفاقهــا على ذلك الأصل . وعند تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى تم رسملتها فأنــة يتم تخفيض تكلفة الاقتراض التى تم تكبدها بقيمة أى أيراد مكتسب من استثمار الأموال المقترضة .

عــندما يتم الاقتراض بصفة عامة وتستخدم الأموال المفترضة فى اقتناء أصــل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض ، فإنه يجب تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يمكن رسملتها باستخدام معدل للرسملة على الانفاق الخاص بهذا الأصل، ويجــب أن يحسب هذا المعدل على أساس المتوسط المرجح لتكلفة الاقتراض للمنشــأة عن القروض القائمة خلال المدة وذلك بعد استبعاد القروض التى تم إبــرامها تحديــدا بغــرض اقتناء أصل بذاته مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض ، ويجــب آلا تزيد قيمة تكلفة الاقتراض المرسمله خلال فترة ما عن قيمة تكلفة الاقتراض التى تم تكبدها خلال تلك الفترة .

فى بعض الحالات يكون من المناسب ضم كافة عمليات الاقتراض للشركة الأم والشــركات الــتابعة لها عند حساب المتوسط المرجح لتكلفة الاقتراض ، وفى حــالات أخرى يكون من المناسب آن تستخدم كل شركة تابعه متوسطها المرجح لتكلفة الاقتراض للقروض الخاصة بها .

ء – بدء وتعليق الرسمله والتوقف عنها :

ا– بدء الرسمله :

تــبدأ رسملة تكلفة الاقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض عندما :

( ) يتم الاتفاق على الأصــل .

(ب) تكبد المنشأة تكلفة اقتراض .

(ج) تكــون الأنشطة اللازمة لأعداد الأصل للاستخدام فى الأغراض المحددة لــه أو لبيعه للغير محل تنفيذ فى الوقت الحالى ، يتضمن الإنفاق على أصل المؤهــل لــتحمل تكلفة الاقتراض تلك النفقات التى نتجت عن سداد نقدى أو تحويل أصول أخرى أو الالتزام بالتزامات ينتج عنها تحمل أعباء تمويل .

يـتم تخفيض قيمة تلك النفقات بقيمة الدفعات المحصلة أو المنح المستلمة عن هذا الأصل (ينظر معيار المحاسبة المصرى الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية).

ويتمـثل متوسـط القيمـة الدفترية الأصل خلال الفترة – متضمنا تكلفة الاقـتراض الـتى سبق رسملتها خلال الفترات السابقة – قياسا تقريبا معقولا للنفقات التى يتم تطبيق معدل الرسملة عليها خلال تلك الفترة .

لا تقتصر الأنشطة اللازمة لإعداد أصل للاستخدام فى الأغراض المحددة لـه أو لـبيعه للتغير على أنشطة الإنشاء الفعلى للأصل ، وإنما تشمل أيضا الأعمـال الفـنية والإداريـة السابقة على أعمال الإنشاء الفعلى مثل الأنشطة المتعـلقة بالحصـول على الموافقات من الجهات المعنية قبل البدء فى أعمال الإنشاء الفعلى . إلا أن هذه الأنشطة لا تتضمن فترات الاحتفاظ بأصل لا يتم فيهـا عملية إنتاج أو تطوير يغير من الحالة التى عليها الأصل ، فعلى سبيل المـثال فإنـه يتم رسملة تكلفة الاقتراض المتكبدة عندما تكون الأرض محل تحسـينات وذلك عن الفترة التى تكون فيها الأنشطة المتعلقة بالتحسينات تحت التـنفيذ ، فى حيـن أنـه لا يتم رسملة تكلفة الاقتراض المتكبدة عن الأرض المقتـناة بغـرض إنشـاء مبنى عليها وذلك خلال الفترة التى تكون فيها تلك الأرض محـتفظ بها دون وجود أنشطة متعلقة بتحسينات عليها .

٢– تعليق الرسمله :

يجب التوقف عن رسملة تكلفة الاقتراض خلال الفترات التى تتعطل فيها أعمال الإنشاء الفعالة للأصل .

فقد تتكبد المنشأة تكلفة اقتراض خلال الفترات التى تتعطل فيها المنشأة عن تنفيذ الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو البيع للغير . ومثل هذه التكلفة هى تكلفة احتفاظ بأصل مكتمل جزئيا ولا يصح رسملتها ، فى حين لا يتم عادة تعليق رسملة الاقتراض خلال فترة القيام بأعمال فنية وإدارية جوهرية . كذلك لا يتم تعليق رسملة تكلفة الاقتراض عندما يكون التوقف المؤقت بمثابة خطوة ضرورية فى عملية إعداد الأصل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعة للغير ، فعلى سبيل المثال فإن الرسملة تستمر فى الفترات المطلوبة لنضج المخزون أو الفقرات الممتدة نتيجة تأخر إنشاء كوبرى بسبب ارتفاع منسوب المياه وإذا ما كان هذا أمرا عاديا فى المنطقة الجغرافية التى ينشأ فيها الكوبرى وفى الفترة محل الإنشاء .

٣- التوقف عن الرسمله :

يجب التوقف عن رسملة تكلفة الاقتراض عندما يتم الانتهاء من كل الأنشطة الجوهرية اللازمة لإعداد الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض للاستخدام فى الأغراض المحددة أو لبيعه للغير .

يعتبر الأصل عادة معدا للاستخدام فى الأغراض المحددة له عندما يتم الانتهاء من الإنشاء الفعلى له حتى لو كانت هناك بعض الأعمال الإدارية الروتينية البسيطة مثل الديكورات التى يتم تغييرها حسب طلب المشترى أو المستخدم ، فأن هذا يعنى أنه قد تم الانتهاء جوهريا من كل الأنشطة .

عندما يتم الانتهاء من إنشاء أجزاء من الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض ويكون من الممكن استخدام كل جزء من هذه الأجزاء أثناء استمرار عملية إنشاء باقى الأجزاء ، فإنه يتعين التوقف عن رسملة تكلفة الاقتراض

على الأجزاء المنهية طالما تم الانتهاء من كل الأنشطة الجوهرية اللازمة لإعداد هذه الأجزاء للاستخدام فى الأغراض المحددة لها لبيعها للغير .

يعتبر المجمع التجارى المكون من عدة مبانى يمكن استخدام كل منها على حدة هو أحد أمثلة الأصول المؤهلة لتحمل تكلفة الاقتراض ، حيث يمكن استخدام كل جزء منها فى حين مازالت باقى الأجزاء تحت الإنشاء ، ومن ثم يتعين التوقف عن رسملة تكلفة الاقتراض للأجزاء المكتملة . أما بالنسبة للمصنع الذى يتطلب إنشاؤه تركيب خطوط إنتاج عديدة بالتوالى فى أجزاء مختلفة من المصنع داخل نفس الموقع كمصنع حديد وصلب وهو أحد أمثلة الأصول المؤهلة لتحمل تكلفة اقتراض فيلزم الانتهاء من أعداده كاملا قبل استخدام أى جزء من أجزائه .

هـ- الإفصاح فى القوائم المالية عن تكاليف الاقتراض :

يجب أن تفصح القوائم الماليـة عما يلى :-

(أ) السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكلفة الاقتراض .

(ب) مبلغ تكلفه الاقتراض المرسملة خلال الفترة .

(ج) معدل الرسملة المستخدم لتحديد قيمة تكلفة الاقتراض المرسملة .

و - دور مراقب الحسابات :

يتمثل دور وإجراءات مراقب الحسابات عند مراجعة تكاليف الإقتراض فى التحقق من مدى التزام المنشأة بالمعيار لمحاسبى المصرى الرابع عشر من حيث المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض أو الأستثناءات منها ، والمعلومات التى يتعين الإفصاح عنها بالقوائم المالية .

وبصفة عامة يجب على مراقب الحسابات أن يراعى ان تقوم المنشأة بأجراء الآتي :-

١- تعالج تكاليف الاقتراض باعتبارها من المصروفات الايرادية التى يجب أن تتضمنها قائمة الدخل فى فترة تكبدها كقاعدة عامه ٠

٢- استثناء من تلك القاعدة يجوز رسملة تكاليف الاقتراض المتعلقة باقتناء الأصـــول التى تستلزم فترة طويلة نسبيا لتجهيزها للغرض الذى اقتنت من أجله أو جعلها قابلة للبيع على أن يتم إيقاف عملية الرسملة عندما يصـــبح الأصـــل معـــدا للاستخدام أو البيع أومع بدء التشغيل الفعلى للأصل .

٣- فى جميـــع الأحـــوال لا يجب أن تزيد تكلفة الأصل بعد تحميلة بتكلفة الاقتراض عن القيمة الاستبدالية له أو صافى القيمة القابلة للتحقق منه.

٤- يـــتعين الإفصــــاح عـــن عديد من المعلومات فى القوائم المالية بشأن تكاليف الاقتراض وعلى وجه التحديد يتم مراعاة ما يلى :-

أ-هل تم الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة بشأن معالجة تكاليف الاقـــتراض ؟

ب-هل تم الإفصاح عن قيمة تكاليف الاقتراض التى تم رسملتها خلال الفترة المالية ؟

ج-هـــل تم الإفصاح عن معدل الرسملة المستخدم لتحديد قيمة تكاليف الاقتراض القابلة للرسملة ؟

٦- المنح الحكومية المرتبطة بالأصول الثابتة :

قـــد تقـــوم المنشأة بالحصول على منحة حكومية لشراء أو إنشاء أو اقتناء أصـــول ثابتة ، وقد تكون هناك شروط أساسية لإعطاء تلك المنحة الحكومية

مـثل تحديـد موقع تلك الأصول أو تحديد الفترة الزمنية التى تحصل خلالها المنشأة على تلك المنحة أو التى تحتفظ خلالها بذلك الأصل .

ويجب أن يتمشى الرأى المهنى للمراجع فى المعالجة المحاسبية لتلك المنح مـع المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٢) المناظر للمعيار الدولى رقم (٢٠) بعـنوان المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية ، حيـث يـتم الاعتراف بالمنح الحكومية كايراد على مدار الفترات المالية التى تـتحمل بالتكاليف المتعلقة بها وذلك بطريقة منتظمة ولا يجب إضافة المنحة مباشرة إلى حقوق الملكية .

وهـناك طريقتين لعرض المنح أو الجزء المرتبط منها بأصول فى القوائم المالية هما :-

١- اعتبار قيمه المنحة إيرادا مؤجلا وإثباتها فى قوائم الدخل وفقا لأساس مهنى منتظم على مدى العمر الإنتاجى المقدر للأصل .

٢- تخفيـض قيمه الأصل على مدار عمر الأصل القابل للإهلاك فى هذه الحالة عن طريق تخفيض عبء الإهلاك السنوى .

٧- اقتناء الأصول الثابتة بعملة أجنبية :

يعتـبر اقتـناء الأصـول الثابتة بعمله أجنبية من المعاملات بعمله أجنبية (حيـث تتكون قد أبرمت بعملة أجنبية أو تتطلب السداد بعملة أجنبية) ، حيث تتضمن المعاملات الناشئة من قيام الشركة بالأتى :-

- شراء أو بيع بضائع أو خدمات بثمن محدد بعملة أجنبية .

ب -اقـتراض أو إقراض أموال بحيث تكون المبالغ المدفوعه أو المحصلة محرره بعمله أجنبية .

ج- أن تصبح الشركة طرفا فى تعاقد بعملة أجنبية لم ينفذ بعد .

د- أن تقـوم باقتـناء أو استبعاد أصول أوإنشاء أو سداد التزامات محدده بعملة أجنبية .

ويتمـثل الـرأى المهنى للمراجع فى معالجة عملية اقتناء الأصول الثابتة بعمـلة أجنبية طبقا لما جاء بالمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣) والمناظر للمعيار الدولى رقم (٢١) بعنوان آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات ألا جنبيه .

١- الاعتراف الأولى :

يجـب أن يـتم أثبات إقتناء الأصول الثابتة الذى يحدث بعملة أجنبية عند الاعتراف الأولى به على أساس عملة القيد وذلك باستخدام سعر الصرف بين عمـلة القيـد والعملة الأجنبية فى تاريخ العملية ، حيث تشير عملة القيد إلى العملة التى تستخدم فى عرض القوائم المالية للمنشأة .

٢- التقييم عند إعداد القوائم المالية اللاحقة :

عـند إعـداد قوائم مالية تظهر الأصول الثابتة كعناصر ذات طبيعة غير نقديـة ، أى ليست نقدية محتفظ بها أو أصول سوف يتم تحصيلها بمبالغ نقدية ثابتة أو محدده على النحو التالى :-

١- تظهـر الأصـول الثابـتة المقتناة بعملة أجنبية والتى سجلت قيمتها بالتكلفة التاريخية وذلك باستخدام سعر الصرف فى تاريخ الاقتناء .

٢- أو تظهـر الأصول الثابتة المقتناة بعملة أجنبية والتى سجلت قيمتها بالقيمـة العادية له وذلك باستخدام سعر الصرف الذى كلن سائدا وقت تحديد القيمة العادلة .

وبالتالى ، لا تدرج فروق أسعار الصرف ضمن القيمة الدفترية للأصول الثابــتة ، مع ذلك فأن خسائر فروق أسعار الصرف تعتبر جزءا من التكاليف المباشـــرة المتعــلقة بالأصــول الثابــتة حينما يمكن تسوية أو تغطية مخاطر الالتزامات بالعملة الأجنبية الناشئة عن الاقتناء الحديث لتلك الأصول ، كحاله وجــود قيــود على العملة الأجنبية تؤدى ألى التأخير فى الحصول على هذه العمــلات ، وذلــك بشرط أن لا تزيد القيمة الدفترية المعدلة عن قيمة التكلفة الإحلالية أو المبلغ الذى يُمكن إستردادة من بيع أو استخدام الأصل أيهما أقل.

٣/٥ قياس نفقات تملك الأصول الثابتة

أن الهــدف من قياس تكلفة اقتناء وتملك الأصول الثابتة هو تحديد النقدية أو مــا فى حكــم الــنقدية (المقابل النقدى) **Cash Equivalent** المرتبطة بالحصول على الأصل ، وتتمثل المشكلات المرتبطة بقياس تكلفة اقتناء الأصل فى تحديــد القيمـــة السوقية التى تتحملها المنشأة ولا سيما إذا كانت تلك القيمة العادلة غامضة ، وفيما يلى ابرز تلك المشاكل .

١- الخصم النقدى **Cash Discount**

إذا مــا اســتفادت الشركة التى تقوم باقتناء أصول ثابتة من خصم نقدى مقابل السداد العاجل ، يجب اعتبار ذلك الخصم بمثابة تخفيض في سعر شراء الأصــول ، ولكن يثار جدل فيما يتعلق ما إذا كان يجب تخفيض تكلفة الأصل إذا لــم تســتفيد الشركة من ذلك الخصم (إذا لم تقم بالسداد خلال فترة السداد العاجل).

وفى ظل الحالة الأخيرة - هناك مدخلات - فى ضوء المدخل الأول يعتبر الخصم تخفيض لتكلفة الأصل سواء استفادت الشركة منه أم لا ، والحجة وراء ذلك إن شروط الخصومات النقدية تكون بدرجة مجزية تجعل فشل الإدارة فى الاستفادة منها دليل كفاءة أو خطا ، أما المدخل الثانى فيقوم على أن الخصم النقدى لا يجب اعتباره خسارة عند عدم الاستفادة منه على اعتبار أن التكلفة الحقيقة للأصل هى النقدية أو معادل (مقابل) النقدية . ألا أن المدخل الثانى هو المفضل فى الممارسة العملية .

٢- عقود السداد المؤجل Deferred Payment Contracts

عاده ما يتم شراء الأصول الثابتة بعقود طويل الآجل عن طريق استخدام أوراق الدفع أو السندات ، وحتى يتم عكس تكلفة الأصل بطريقه صحيحة ، فأنه يلزم المحاسبة عن تلك الأصول المشتراة على أساس القيمة الحالية للحقوق التى يتم تبادلها بين أطراف العقد فى تاريخ الصفقة ، بعبارة أخرى يتم احتساب تكلفة هذا الأصل على أساس السعر النقدى ، على أن يعالج الفرق بين السعر النقدى وإجمالى المدفوعات على انه مصروف فوائد ويتم توزيعه على فترة الائتمان ما لم يتم رسمله تلك الفوائد طبقا للطريقة البديلة المسموح بها الواردة فى المعيار الدولى أو المصرى الخاص بتكلفة الاقتراض .

ومثال ذلك فقد تشترى أحد المنشآت أصل ثابت اليوم مقابل التزام (أوراق دفع) بدفع مبلغ ١٠٠٠٠٠ ج مدته ٤ سنوات ، هنا لا يجب أن يتم تسجيل الأصل بمبلغ ١٠٠٠٠٠ج ، حيث أن القيمة المالية لأوراق الدفع تمثل سعر التبادل فى الصفقة وهو سعر الشراء الأصل - حيث بفرض أن معدل الفائدة

المناسب هو ١٢% فأن هذا الأصل يجب تسجيله بتكلفة ٦٣٥٥٠ج(١٠٠٠٠٠ × ٠,٦٣٥٥٢ معامل القيمة الحالية) .

فعـــند عدم تحديد سعر فائدة أو عندما يكون السعر المحدد غير ملائم فانه يجـــب احتســـاب سعر فائدة مناسب يهدف تقريب سعر الفائدة الذى يمكن أن يـــتفق عـــليه البائع والمشترى فى عملية اقتراض مماثلة . ومن العوامل التى يجـــب مراعاتها عند احتساب معدل الفائدة الجدارة الائتمانية للمقترض ومقدار الديـــن وتاريخ استحقاقه بالإضافة إلى معدلات الفائدة السائدة . فإذا كان سعر التـــبادل الـــنقدى للأصل الذى يتم اقتناؤه متاحا ، فأنه يجب استخدامه كأساس لتســـجيل الأصـــل وقيـــاس عنصر الفائدة . وكمثال لذلك يفترض أحد إحدى الشـــركات اشـــترت آله جديدة مقابل التزام بورقة دفع بمبلغ ١٠٠٠٠٠ج لمده خمسة سنوات لا تحمل فوائد ، وكان معدل الفائدة فى السداد لالتزامات مماثلة تمـــثل ١٠% ، وتلـــتزم الشركة بسداد القيمة على خمسة أقساط سنوية قيمتها ٢٠٠٠ ج تدفع فى نهاية كل عام . وكانت القيمة السوقية لتلك الإله غير متاحة ومن ثم يجب أن يتم تقريبها عن طريق تحديد تلك القيمة العادلة لورقة الدفع . والمطـــلوب بصفتك مراقبا لحسابات الشركة نصح تلك الإدارة المالية للشركة بالقيود المحاسبية الملائمة التى تجرى فى تاريخ الشراء وتواريخ السداد .

		تاريخ الشراء أو الحصول على الأصل
٧٥٨٢		من حـــ/ الآلات
٢٤١٨		من حـــ/ خصم أوراق الدفع
	١٠٠٠٠	إلى حـــ/ أوراق الدفع
		القيمة الحالية للأقساط (٢٠٠٠ ج×معامل القيمة الحالية ٣,٧٩٠٧٩)
		ـــــــــ إثبات السداد فى نهاية السنة الأولى ـــــــــ

٧٥٨		من حـ / مصروفات الفائدة
٢٠٠٠		من حـ / أوراق الدفع
	٢٠٠٠	إلى حـ / النقدية
	٧٥٨	إلى حـ / خصم أوراق الدفع
		حيث أن مصروفات الفائدة عن السنة الأولى فى ظل مدخل الفائدة الفعالة مبلغ ٧٥٨ (١٠٠٠٠-٢٤١٨)×١٠%
		ـــ إثبات المدفوعات من الأصل والفوائد فى نهاية السنة الثانية ـــ
٦٣٤		من حـ / مصروفات الفائدة
٢٠٠٠		من حـ / أوراق الدفع
	٢٠٠٠	إلى حـ / النقديـة
	٦٣٤	إلى حـ / خصم أوراق الدفع
		حيث يبلغ مصروف الفائدة فى السنة الثانية فى ظل مدخل الفائدة الفعالة ٦٣٤ ج [(١٠٠٠٠-٢٤١٨)-٢٠٠٠-٧٥٨)] × ١٠%

وجدير بالبيان أنه إذا لم يحتسب معدل فائدة لعقود السداد المؤجلة فسوف يسجل الأصل بمقدار أكبر من قيمته الفعالة ، كما أن مصروف الفائدة المقرر عنه فى قائمة الدخل سيكون أقل من اللازم فى كل الفترات التى يتضمنها العقد .

وفى الممارســة العملية إذا تم تأجيل المدفوعات إلى فترة صغيرة نسبيا ، فــأن الفائدة الضمنية في العقد ستكون صغيرة ويمكن تجاهلها عندئذ ، أما إذا كــانت الفــترة طويــلة والفائدة كبيرة ، فأن تقدير القيمة النقدية لسعر الشراء سيوفر أساسا دقيقا لقياس كل من تكلفة الأصل والالتزام المترتب عليها .

٣- شراء الأصول الثابتة بسعر مجمل Lump Sum Purchase

تحــدث تلك الحالة عندما تقوم المنشأة بدفع مبلغ معين من المال للحصول عــلى أكثر من أصل،ولا شك أنه يتعين توزيع التكلفة الكلية للسع المجمل فيما

بيـــن الأصول المختلفة على أساس القيمة السوقية العادلة النسبية لها ، لتوفير الأساس السليم لحساب الإهلاك ولا سيما فى حالة اختلاف الحياة الانتاجية لتلك الأصول الثابتة .

ولأغـــراض تحديـــد القيمة السوقية العادلة ، فانه يمكن إستخدام التقدير المعد لأغرض التأمين أو التقدير الذى يربط الضرائح العقارية على أساسه أو في ضوء تقدير أحد الخبراء أو المتخصصين (مهندسين أو مثمنين) ، ويعتبر المثال الشائع لتلك الحاله هو شراء مبنى يقام على قطعه ارض بثمن واحد للأصلين .

وحيـــن يتعين تخصيص التكاليف فيما بين الأرض والمبانى حيث أن حياة الأولى غيـــر محددة ، وعلى النقيض تعتبر حياة المبانى محدودة ، ولتوضيح عمـــلية تخصيص التكاليف فيما بين الأصول على أساسه القيم السوقية العادلة النســـبية يفـــترض أن هناك شركة قررت شراء أصول أحد الشركات الأخرى التى كانت فى مرحله التصفية بمبلغ ٨٠٠٠٠٠ج على النحو التالى :

	المخزون	الأراضى	المبانى	الإجمالى
القيمة الدفترية	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	٨٥٠٠٠٠
القيمة الدفترية العادلة	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠

فى تـــلك الحالـــة يـــتم توزيع ثمن الشراء المجمل Lump Sum ومقداره ٨٥٠٠٠٠ج على أساس نسبة القيمة السوقية العادلة للأصول على النحو التالى :

المخزون	الأراضى	المبانى
٨٠٠٠٠٠ × ٢٥٠٠٠٠ / ١٠٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠ × ٢٥٠٠٠٠ / ١٠٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠ × ٥٠٠٠٠٠ / ١٠٠٠٠٠٠
٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠

الإجمالى ٨٠٠٠٠٠ (٢٠٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠٠)

٤- الحصول على أصول ثابتة مقابل إصدار اسهم
Acquisition for Issuance of Stock

عـند اقتناء الشركة أصول ثابتة مقابل إصدار اسهم – فأن القيمة السوقية أو المحددة لمثل تلك الأسهم لا تقيس تكلفة الأصل الثابت بصورة صحيحة فإذا ما كانت الأسهم متداولة فى البورصة بصورة فعاله ونشطة فأن القيمة السوقية للأسهم المصدرة قد تعطى مؤشرا عادلا لتكلفة اقتناء الأصل ، حيث أن الأسهم فى تـلك الحاله تمثل مقياس جيد لسعر المعادل النقدى الجارى . أما إذا كانت القيمـة السوقية للأسهم العادلة المصدرة غير قابله للتحديد ، فأنه يجب تحديد القيمـة السـوقية للأصل واستخدامها كأساس لتسجيل الأصل وإصدار الأسهم العادية .

فعـلى سـبيل المثال إذا قررت إحدى الشركات شراء أرض للتوسع فى النشاط مقابل إصدار ١٠٠٠٠ سهم عادى (القيمة الاسمية للسهم ١٠ج) وكانت القيمـة السـوقية العادلـة للسـهم ١٥ج ، فسوف تقوم الشركة بإجراء القيد المحاسبى اللازم على النحو التالى :

١٥٠٠٠٠		من حـ/ الأراضى (١٠٠٠٠ ج × ١٥ ج)
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ / الأسهم العادية (١٠٠٠٠ × ١٠ج)
	٥٠٠٠٠	إلى حـ / رأس المال المدفوع بالزيادة

عمومـا فـأن الأساس الصحيح لإثبات عملية إصدار الشركة اسهم مقابل الحصـول عـلى بعض الأصول قد يكون غير واضحا دائما ، ومن هنا فأن المحاسـب يواجـه مشكله تحديد تقييم لكل من قيم الأصول من ناحية ، ومن ناحيـة أخـرى قيمـه الأسـهم المصدرة المقابلة لها ، واذا كان أحيانا يسهل

الوصول إلى قيمة يمكن الاعتماد عليها للأسهم بدرجة اكبر من الوصول إلى قيمة للأصول (خاصة عندما تكون تلك الأسهم مقيدة بالبورصة وقيم التعامل عـليها يتم بشكل نشط) ، ففى تلك الأحوال عاده ما ينصح مراجع الحسابات المحاسـب بالاعـتماد على قيمة الأسهم كمؤشر على الثمن المدفوع للحصول على الأصول الثابتة .

٥- تبادل الأصول الثابتة Exchange of Fixed Assets

بوجـه عـام يمكـن اقتناء أى أصل ثابت من خلال الاستبدال الكلى أو الجـزئى بأصل أو أصول أخرى قد تكون مماثلة للأصل المستبدل أو أصول غير مماثلة للأصل المستبدل .

أ- فى حالة استبدال الأصل الثابت بأصل أو أصول أخرى غير متماثلة

تقـاس تكـلفة الأصل الثابت الذى تم اقتناؤه فى تلك الحالة بالقيمة العادلة لذلـك الأصل ، والتى تساوى القيمة العادلة للأصل المستبدل به بعد تسويتها بالمـبالغ الـنقدية المتبادلة أو ما فى حكمها ، ومن ثم يمكن إثبات الأرباح أو الخسائر الناتجة عن عملية التبادل .

ب- فى حالة استبدال الأصل الثابت بأصل أو أصول متماثلة

وكأمثـلة على ذلك الطائرات والفنادق والعقارات وفى هذا الموقف يوجد ثلاثة حالات :-

١- يمكن اقتناء أصل ثابت من خلال استبداله بأصل أخر مماثل له ولهما نفـس الاستخدام فى نفس طبيعة النشاط وقيمة عادلة مماثلة ، وبناء على ذلك ولعدم توافر قيمة البيع لدى المنشأة حيث أنها مجرد عملية استبدال فحسب ، من ثم تعتبر مقومات الربحية غير مكتملة وبالتالى

لا يتم الاعتراف بأى ربح أو خسارة عن عملية الاستبدال ، وتعد تكلفة الأصل المقتنى هى القيمة الدفترية للأصل المستبدل به .

٢- فى حاله انخفاض القيمة العادلة للأصل المقتنى عن الأصل المستبدل، فإن ذلك يعطى انطباع عن وجود انخفاض فى القيمة الدفترية ، ولذلك يتم تخفيضها أولا وتحميل الفرق كخسارة على قائمة الدخل ، وبالتالى يتم إثبات الأصل المقتنى بالقيمة الدفترية للأصل المستبدل بعد تخفيضها لتتساوى مع القيمة العادلة للأصل المقتنى .

٣- أما فى حالة تبادل النقدية كجزء من استبدال الأصول الثابتة المماثلة فعادة ما يعنى هذا أن الأصول المتبادلة ليست لها نفس القيمة ، وبالتالى يمكن إثبات كافة الخسائر الناتجة عن التبادل أو تحقيق جزء من الأرباح .

حالات تطبيقية على معالجة استبدال الأصول الثابتة

- فى حالة استبدال أصول ثابتة بأصول أخرى متماثلة (متشابهة)

١- قامت شركة السلام الصناعية باستبدال أحد أصولها الثابتة التى تبلغ تكلفتها مبلغ ١٢٠٠٠٠ جنية ومجمع إهلاكه ٤٠٠٠٠ جنية بأصل مماثل أخر بلغت قيمته العادلة فى تاريخ الاستبدال ٧٠٠٠٠ جنيه .

نظرا لعدم تدخل عامل النقدية فى عملية التبادل ، وحيث أن القيمة العادلة للأصل المقتنى تقل عن القيمة الدفترية للأصل المستبدل (٧٠٠٠٠ -٨٠٠٠٠)، فمن الواضح أن ذلك مؤشر عن أن القيمة الدفترية للأصل المستبدل تقل عن القيمة العادلة له ، ومن ثم يتعين تخفيضها لتصل إلى القيمة العادلة ، ويتم أجراء القيود المتعلقة بعملية التبادل بعد ذلك على النحو التالى :-

١٠٠٠٠		من حـ / خسائر انخفاض القيمة الدفترية للأصل الثابت
	١٠٠٠٠	إلى حـ / مجمع أهلاك الأصل المستبدل
		تخفيض القيمة الدفترية للأصل الثابت المستبدل (٨٠٠٠٠-٧٠٠٠٠)
		من مذكورين
٧٠٠٠٠		حـ / الأصل الثابت المقتنى
٥٠٠٠٠		حـ / مجمع أهلاك الأصل المستبدل
	١٢٠٠٠٠	إلى حـ / الأصل المستبدل

٢- قامت شركة السلام الصناعية باستبدال أصل ثابت تكلفته تبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه ، ومجمع إهلاكه ٤٠٠٠٠ جنيه ، وتبلغ القيمة العادلة له مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه وذلك بأصل أخر مماثل له .

حيث ليس هناك تدخل لعامل النقدية فى عملية التبادل ، فمن الواضح أن القيمة العادلة للأصل المقتنى تساوى القيمة العادلة للأصل المستبدل ، وذلك يعنى أن المنشأة قد حصلت على أصل قيمته العادلة ١٠٠٠٠٠ جنيه مقابل أصل تبلغ قيمته الدفترية مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه ، ونظرا لأن أركان الربحية غير مكتملة ، باعتبار أن الأصول المتبادلة هى أصول متماثلة فلا يجب إثبات أيه أرباح ناتجة عن ذلك الاستبدال ، ويكون القيد على النحو التالى:-

		من مذكورين
٨٠٠٠٠		حـ / الأصل المقتنى
٤٠٠٠٠		حـ / مجمع أهلاك الأصل المستبدل
	١٢٠٠٠٠	إلى حـ / الأصل المستبدل

٣- قامت شركة السلام الصناعية باستبدال أصل ثابت تكلفه ١٢٠٠٠٠ جنية ومجمع أهلاك ٣٠٠٠٠ جنيه بأصل مماثل له بلغت قيمته

العادلـــة ١١٠٠٠٠ جـــنية ، وقـــد قامت الشركة فى سبيل إتمام ذلك التبادل بسداد مبلغ ١٥٠٠٠ جنية نقدا .

فى تـــلك الحالـــة من الواضح أن القيمة العادلة للأصل المستبدل تساوى ١٠٥٠٠٠ جنيه (١٢٠٠٠٠-٣٠٠٠٠+١٥٠٠٠) والتى تساوى القيمة العادلة للأصل المقتنى ناقصا النقدية المسددة فى مقابل الحصول علية ، مما يعنى أن الشـــركة قامت بالحصول على أصل قيمته ١١٠٠٠٠ جنيه مقابل أصل قيمته ١٠٥٠٠٠ جـــنيه ونظرا لان أركان الربحية غير مكتملة باعتبار أن الأصول المتـــبادلة هى أصـــول متماثـــلة فلا يجب إثبات آيه أرباح عن ذلك الاستبدال ويكون القيد على النحو التالى :-

		من مذكورين
١٠٥٠٠٠		حـ / الأصل المستبدل
٣٠٠٠٠		حـ / مجمع أهلاك الأصل المستبدل
		إلى حـ / مذكـورين
	١٥٠٠٠	حـ / النقديـة
	١٢٠٠٠٠	حـ / الأصل المستبدل

ب- فى حالة استبدال أصول ثابتة بأصول غير متماثلة (غير متشابهة)

١- قامت شركة السلام الصناعية باستبدال آلة بلغت تكلفتها ١٢٠٠٠٠ جنية ومجموع إهلاكها ٤٠٠٠٠ جنية ، وقيمتها العادلة ٦٠٠٠٠ جنية مقابل أرض .

فى تـــلك الحالـــة من الواضح أن القيمة العادلة للأصل المستبدل تقل عن قيمته الدفترية لذلك يتعين تخفيضها ، ويتم ذلك على النحو التالى :-

٢٠٠٠٠		من حـ / انخفاض القيمة الدفترية للأصل
	٢٠٠٠٠	إلى حـ / مجمع أهلاك الآلات
		(القيمة الدفترية ٨٠٠٠٠ جنية ناقصا القيمة العادلة ٦٠٠٠٠ ج)
		من مذكورين
٦٠٠٠٠		حـ / الأراضــي
٦٠٠٠٠		حـ / مجمع أهلاك الآلات
	١٢٠٠٠٠	إلى حـ / تكلفة الآلات

٢- قامت شركة السلام الصناعية باستبدال آلة بلغت تكلفتها ١٢٠٠٠٠ جنيه ومجمـــع إهلاكهـــا ٤٠٠٠٠ جنيه وقيمتها العادلة ٧٠٠٠٠ جنيه مقابل أرض ، وقـــد قـــامت الشركة بسداد مبلغ ٥٠٠٠ جنيه نقدا لإتمام ذلك التبادل .

فى تلك الحالة يتم أجراء ما يلى :-

١٠٠٠٠		من حـ / انخفاض القيمة الدفترية للأصل
	١٠٠٠٠	إلى حـ / مجمع أهلاك الآلات
		(القيمة الدفترية ٨٠٠٠٠ جنية ناقصا القيمة العادلة ٧٠٠٠٠ ج)
		من مذكورين
٧٥٠٠٠		حـ / الأراضى
٥٠٠٠٠		حـ / مجمع أهلاك الآلات
		إلى مذكورين
	٥٠٠٠	حـ / النقديـــة
	١٢٠٠٠٠	حـ / تكلفة الآلات

٣- قامت شركة السلام باستبدال أحد أصولها الثابتة تبلغ تكلفتها ١٢٠٠٠٠ جنيه ومجمع أهلاكها ٤٠٠٠٠ جنيه وقيمتها العادلة ١٠٠٠٠٠ جنيه مقابل أرض .

فى تـلك الحالــه من الواضح أن الشركة قد حققت أرباح نتيجة استبدال أصــل قيمـته الدفـترية ٨٠٠٠٠ جنيه بأصل أخر غير متماثل قيمته العادلة ١٠٠٠٠٠ جـنيه ، حيث لم تتدخل النقدية فى عملية التبادل ، وحيث أن ذلك التـبادل بيــن أصــول غير متماثلة – فيتم إثبات الأرباح عن عملية التبادل بالكامل.

		من مذكورين
١٠٠٠٠٠		حـ / الأراضــى
٤٠٠٠٠		حـ / مجمع أهلاك الآلات
		إلى مذكورين
	١٢٠٠٠٠	حـ / تكلفة الأصل
	٢٠٠٠٠	حـ / أرباح استبدال أصول ثابتة

٣/٦ معالجة النفقات اللاحقة على اقتناء الأصول الثابتة

Cost Subsequent Acquisition

٣/٦/١ قواعد المعالجة المحاسبية للنفقات اللاحقة فى ضوء المعايير المحاسبية

بعـد أن يتم تجهيز الأصول الثابتة للاستخدام ، قد تنفق المنشأة عديد من الـنفقات الإضــافية التى تتراوح ما بين الإصلاحات العادية والإضافات ذات القيمــة الكبيرة ، وتتمثل المشكلة المحاسبية الأساسية فى توزيع تلك التكاليف اللاحقة للإقتناء لتحقيق منافع أكبر من الأصل فى المستقبل يجب رسملتها ، فى حيــن أن النفقات التى تهدف لمجرد الحفاظ على مستوى معين للخدمات يجب استنفاذها عند أنفاقها .

وتطـــبيقا للمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) والدولى رقم (١٦) تتمثل المعامـــلة المحاســـبية السليمة للنفقات اللاحقة على اقتناء الأصول الثابتة على النحو التالى:-

١- بوجـــه عـــام يجـــب أضـــافه النفقات اللاحقة المتعلقة ببند معين تم الاعـــتراف كأصل ثابت إلى القيمة الدفترية للأصل عندما يكون هناك احتمال حـــدوث عـــائد اقتصادى مستقبلى للمنشأة يزيد عما كان سيتحقق أصلا طبقا لمعايير الأداء المقدرة للأصل عند القياس الأولى .

في حين يجب تحميل أى نفقات أخرى لاحقة كمصروفات عن الفترة التى حدثت فيها .

٢- يتم الاعتراف بالنفقات اللاحقة للأصول على أنه أضافه للأصل عندما تؤدى تلك النفقات إلى تحسين أداء الأصل عما حدد فى معايير الأداء المقدرة للأصل .

ومـــن أمثلة التحسينات التى تؤدى إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية ما يلى :-

- تعديلات فى بند من بنود الآلات سيؤدى إلى امتداد العمر الإنتاجى لها أو زيادة طاقتها الإنتاجية .

ب - تطوير أجزاء من الآلات لتحقيق زيادة ملحوظة فى جودة المنتجات .

ج- أتـــباع طرق جديدة للإنتاج تؤدى إلى تخفيض ملحوظ فى تكاليف التشغيل المحددة مسبقا .

٣- يتم تحميل نفقات إصلاح وصيانة الأصول الثابتة (وهى نفقات تحدث لـــلمحافظة عـــلى أو اســـتعادة قـــدرة الأصل على تحقيق المنافع الاقتصادية

المســتقبلية التى تتوقعها المنشأة طبقا لمعايير الأداء السابق تحديدها للأصل) كمصروفات عند حدوثها.

وكأمثــلة عــلى تــلك الــنفقات تكلفة الخدمة والصيانة الشاملة للمصانع والمعدات باعتبارها مصروفات ، طالما أنها تعيد معايير الأداء السابق تحديدها للأصل إلى ما كانت علية ولا تزيدها .

٤- تعتمد المعالجة المحاسبية المناسبة للنفقات اللاحقة على اقتناء الأصل الــثابت على (أ) الظروف التى أخذت فى الحسبان عند اقتنائه والاعتراف به كأصل ثابت ، (ب) وعما إذا كانت هذه النفقات اللاحقة قابله للاسترداد وعلى ســبيل المثال عندما تكون القيمة الدفترية لأحد الأصول الثابتة قد تم تخفيضها بمقــدر أى خسارة طرأت على المنافع الاقتصادية فإن أى نفقات لاستعادة تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل يمكن رسملتها بشرط أن لا تتجاوز القيمة الدفترية للأصل قيمته الإستردادية .

وتنطــبق تــلك الحالة أيضا على الأصل الذى يعكس شراءه التزام المنشأة بتحمل نفقات ضرورية لأعداد الأصل ليكون صالحا للتشغيل - مثل شراء مبنى يحتاج إلى تجديد ، وفى تلك الحالات تضاف النفقات اللاحقة إلى القيمة الدفترية للأصل للدرجة التى يمكن استردادها من الاستخدام المستقبلى للأصل .

٥- قد تحتاج المكونات الرئيسية لبعض الأصول آلى استبدال على فترات زمنية ، مثال ذلك تحتاج المكونات الداخلية للطائرات أو البواخر (كالمقاعد أو معــدات المطبخ) إلى الاستبدال عدة مرات خلال العمر الاقتصادى للطائرات أو البواخر نفسها .

ويــتم معالجــة تلك المكونات الرئيسية كأصول ثابتة منفصلة لان عمرها الافتراضـــى يختلف عن العمر الافتراضى للأصل الأساسى ، وعلى ذلك إذا

استوفت تلك الأصول شروط الاعتراف المذكورة سابقا فى المعيار فأن النفقات التى تحدث لاستبدال أو تجديد مكونات الأصل يمكن المحاسبة عنها عند الاقتناء كأصول جديدة ، ويتم استبعاد قيمة الأصول المستبدلة أو المحددة من السجلات والدفاتر المحاسبية .

عموما يجب أن يتم استنفاد النفقات التى لا تؤثر إلى زيادة المنافع المستقبلية للأصل ، فنفقات الصيانة مثلا تهدف إلى الحفاظ على الحاله الراهنة للأصل أو جعله يعمل عند كفاءة تشغيل عادية ولذلك يجب استنفاذها فورا ، أن التفرقة بين النفقة الرأسمالية والنفقة الأيرادية غير قاطعه دائما ، على سبيل المثال أن تحديد الوحدة التى يتم ربط التكاليف بها يعد أمرا حاكما فى تلك التفرقة ، فإذا تمثلت الوحدة فى سفينة كاملة مثلا فأنة استبدال المحرك قد يعتبر مصروف ، ولكن إذا اعتبر محرك السفينة هو الوحدة فأن تكلفة استبداله يجب رسملتها ، وبصفة عامه توجد عده أنواع رئيسية من النفقات التى تتعلق بالأصول القائمة يحاط بها عديد من المشاكل التى تتعلق بتطبيق القواعد السابقة يمكن تناولها بإيجاز على النحو التالى :

الأنواع الرئيسية للنفقات التالية للاقتناء

الإضافات : الزيادة أو التوسع فى الأصول الثابتة الحالية .

التحسينات والإحلال : استبدال أصول أفضل من الأصول الحالية .

أعاده التركيب والترتيب : تحريك الأصول من موقع إلى آخر .

الإصلاحات والصيانة العادية : النفقات التى تحافظ على الأصول بوضعها الحالى فى النشاط .

٣/٦/٢ الإضافات على الأصول الثابتة Additions

قد تكون الإضافات للأصول الثابتة عن طريق (١) شراء وحده جديدة من الأصـــول الثابـــتة (٢) أو امتداد لأصل موجود فعلا بدون أجراء تغيرات أو تعديلات جوهرية عليه . فشراء مبنى جديد يعتبر بمثابة إضافة ، وبالمثل فأن بناء دور آخر فوق المبنى الموجود فى تلك الإضافات تعتبر نفقة رأسمالية يتم معاملتها محاسبيا مثل معاملة الأصول الثابتة الرئيسية .

عمومـــا فأن عمليات الإضافة لا تمثل مشاكل محاسبية هامة ، حيث أنها ترســمل بطبيعــتها لأنهـــا تمثل تكوين لأصل جديد ، آلا أن المشكلة الأكبر صـــعوبة تتمـــثل فى المحاســـبة عن أيه تغيرات يتعين أجراؤها على الأصل الحالى بسبب تلك الإضافات ، فهل التكلفة التى تتحملها المنشأة فى أزاله حائط معيـــن مـــن المبنى القديم لإفساح المجال لعملية الإضافة تمثل جزء من تكلفة الإضافة أم أنها مصروف أم خسارة تتعلق بالفترة ؟ ، لاشك أن الإجابة على هـــذا السؤال تعتمد بلا شك على الغرض الأصلى ، فإذا كان أجراء الإضافة مترتبا على الازاله فإن تلك التكلفة تمثل جزء من تكلفة الإضافة ، ولكن إذا لم تخطـــط الشـــركة لذلـــك فأن يجب التقرير عن تلك التكلفة كخسارة فى الفترة الماليـــة على أساس أن هناك عدم كفاءة فى التخطيط بالشركة ، وبصفة عامه فـــأن القيمـــة الدفترية للحائط القديم تظل بالدفاتر رغما أنها من وجهة النظر الصحيحة يتعين أقفالها .

٣/٦/٣ عمليات التحسينات والإحلال Improvements and Replacements

تتمــثل تلك العمليات فى استبدال أصل ثابت بأصل آخر والفرق الأساسى بيــن الاصــطلاحين يتمــثل فى أن التحسين يعبر عن استبدال أصل أفضل بالأصــل المســتخدم حاليــا ، فى حين أن الإحلال هو استبدال أصول ثابتة متماثــلة، وتتبع العديد من عمليات التحسين والإحلال من وجود سياسة عامه بــتحديث الأصول الثابتة . ولعل المشكلة الرئيسية تشتق من التفرقة بين هذه الأنواع من النفقات ونفقات الإصلاحات العادية ، فهل تلك النفقات تؤدى لزيادة الخدمــات الممثــلة للأصــل فى المستقبل أم أنها تحافظ على مستوى الخدمة الحالى فقط ؟، وعادة مالا يمكن تقديم أجابه قاطعه ، حيث يلزم ممارسه الحكم الشخصى بصورة جيده لتضيف تلك النفقات .

فإذا أتضح أن تلك النفقات تؤدى لزيادة الخدمات الممثلة للأصل فأنه يجب رسملتها ، وتتم المعالجة المحاسبية لها بإحدى الطرق الثلاثة التالية فى ضوء الموقف والظرف القائم :-

أ – مدخل الإحلال

نظــريا يمــثل ذلــك المدخل الأجراء المحاسبى الصحيح إذا كانت القيمة الدفترية للأصل القديم متاحة ، فإذا أمكن تحديد القيمة الدفترية للأصل القديم فأن المعالجة ببساطه تمثل فى إحلال تكلفة الأصل الجديد محل تكلفة الأصل القديم . ولتوضــيح ذلــك يفترض أن إحدى الشركــات قامت باستبدال خطوط أنابيب جديــدة . محــل القائمــة ، وكانت القيمة الدفترية للخطوط القديمة ٣٠٠٠٠ ج (التكلفة ٢٥٠٠٠٠ ناقصا مجمع أهلاك ٢٢٠٠٠٠) وقيمة الخردة ٥٠٠٠ ج ، فى حيــن كــانت تكــلفة الخطــوط الجديدة ٢٥٠٠٠٠، في تلك الحالة يكون القيد

المحاسبى بفرض أن الشركة تلتزم بسداد مبلغ ٢٤٥٠٠٠ج عن الخطوط الجديدة بعد مبادله الخطوط القديمة على النحو التالى :-

٢٥٠٠٠٠		من حـــ / الخطوط الأنابيب
٢٢٠٠٠٠		من حـــ / مجمع الإهلاك
٢٥٠٠٠٠		من حـــ / خسارة التخلص من أصول ثابتة
	٢٥٠٠٠٠	إلى حـــ / خطوط الأنابيب
	٢٤٥٠٠٠	إلى حـــ / النقديـــة

تتمثل المشكلة هنا فى تحديد القيمة الدفترية للأصل القديم ، فعاده ما تهلك مكونـــات أصـــل معيـــن بمعدلات مختلفة ولكن دون المحاسبة عنها بصورة متصـــلة، على سبيل المثال فقد تهلك الإطارات والمحرك والهيكل فى سيارات الـــنقل بمعدلات مختلفة ، ولكن أغلب المنشآت تستخدم معدل أهلاك واحد فقط للسيارة كلها ، ويمكن وضع معدلات إهلاك خاصة بكل جزء على حده ولكن ذلـــك ســـيكون غير عمليا ، لذلك فإذا لم يتم التمكن من تحديد القيمة الدفترية للأصل القديم ينصح باستخدام أيا من المدخلين التاليين .

- مدخل رسمله التكلفة الجديدة

تـــبرر رسمله تكاليف التحسين أو الاستبدال بأنه حتى إذا لم تقفل القيمة الدفترية للأصل القديم فى الدفاتر ، فأنه يمكن حساب أهلاك كاف لهذا الأصل لخفض قيمته الدفترية إلى الصفر ، ورغم أن هذا الافتراض لا يكون صحيحا فى كافـــة الأحـــوال ، فأن الفروق لا تكون معنوية دائما وعاده ما تتم معالجة عمليات التحسين بتلك الطريقة .

جـ- مدخل التحميل على مجمع الإهلاك

أحيانـــا لا يطـــرأ تحسين على كمية أو نوعية الأصل ذاته ، ولكن يزداد العمر الإنتاجى له ، وبصفة خاصة فأن عمليات الإهلاك قد تؤدى لزيادة العمر الإنتاجى للأصل دون تحسين كميته أو نوعيته .

وفى مـــثل تلك الحالات يمكن معالجة النفقات بالجانب المدين من حساب مجمع الإهلاك بدلا من حساب الأصل ، وذلك على أساس أن عملية الإحلال أدت لزيادة العمر الإنتاجى للأصل ومن ثم فقد استردت بعض أو كل الإهلاك الســـابق له وتكون القيمة الدفترية الصافية للأصل واحدة سواء أضيفت التكلفة للجانب المدين من حساب الأصل أو مجمع الإهلاك .

٣/٦/٤ إعادة الترتيب والتركيب Rearrangement and Reinstallation

بالطـــبع تختلف تكاليف أعاده الترتيب والتركيب (وهى نفقات تقدم فائدة فى المستقبل) عن تكاليف الإضافة والإحلال والتحسين ، ومن أمثلة ذلك أعاده تـــرتيب مجموعـــه من الآلات لتسهيل عملية الإنتاج فى المستقبل ، وإذا أمكن تحديـــد التكلفة الأصلية ومجمع الإهلاك حتى ذلك التاريخ ، تعالج تكلفة أعاده الـــترتيب والـــتركيب بنفس أسلوب معالجه الإحلال ، أما إذا لم يتم التمكن من تحديدهـــا أو تقديرها ، فأن التكاليف الجديدة إذا كانت هامة نسبيا فى مقدارها يجـــب رسملتها كأصل يتم استهلاكه على مدى الفترات المستقبلية التى يتوقع الإستفادة منها . فإذا ما كانت هذه التكاليف غير هامة نسبيا ، أو لم يتم التمكن من فصلها عن المصروفات التشغيليه الأخرى أو كانت منفعتها المستقبلية محل شك فأنه يجب استنفادها .

٣/٦/٥ الإصلاحات والصيانة Repairs and Maintenance

تمثل الصلاحيات العادية والصيانة نفقات تجريها الشركة للحفاظ على الحاله التشغيلية للأصول الثابتة ، وتحمل على حسابات المصروفات فى فترة تحملها على اساس أنها الفترة المستفيدة منها بصفة أساسية ، فنفقات الأجزاء الصغيرة وتشحيم وتنظيف الآلات هى أمثلة لأعباء الصيانة التى تحدث بصفة منتظمة وتعالج كمصروفات تشغيلية عادية .

وعاده ما تصعب التفرقة بين نفقات الإصلاح ونفقات التحسين والإحلال ، وأساس التفرقة هو ما إذا كانت النفقة تفيد أكثر من سنة أو دورة تشغيل أيهما أطول ، فإذا ما قامت الشركة بعملية إصلاح كبيرة سوف تستفيد منها عده فترات فانه يلزم معالجه هذه التكلفة كإضافة أو تحسين أو إحلال .

عموما تحتاج الأصول الثابتة إلى صيانة من أن لآخر وتتكون تكاليف الصيانة عاده من :-

١- كل المصروفات التى تتكون بانتظام فى فترات متقاربة ، وهى المصروفات الضرورية لخدمه الأصل بحيث يكون دائما فى حاله جيده ، على سبيل المثال مصروفات التنظيف وتثبيت الأجزاء ، وتلك تعتبر مصروفات أيرادية تحمل للتشغيل أول بأول .

٢- المصروفات الخاصة بتحديد بعض الأجزاء البسيطة الضرورية لإصلاح الأصل مثل إطارات السيارات أو تروس الآلة أو سقف مبنى ... ، وتلك المصروفات تحدث بانتظام ، ولاشك أنها تزيد من القيمة الحقيقية للأصل ، الا أن معالجتها كمصروف إيرادى أو رأسمالى تتوقف على طبيعة الأصل ومدى التفصيل فى الحسابات للأجزاء التى يتكون الأصل منها .

فـــفى حالـــة السيارة مثلا يغلب معالجتها فى الحسابات كوحدة واحدة ولا تقســم تكلفــتها الكلية إلى تكلفة الهيكل وتكلفة الإطارات ، على ذلك فأنه عند تجديـــد الإطارات لا يمكن معالجة مصروفات التجديد على أنها نفقة رأسمالية لانـــه إذا مـــا تـــم ذلك فلا بد من أزالة الباقى من تكلفة الإطارات القديمة من حساب السيارات كأصل ، وهذا بالطبع غير ممكن لعدم وجو التفصيل الكافى لتكـــلفة أجزاء السيارة من البداية ، وعلى ذلك فأن مصروف تجديد الإطارات بعامل كمصروف إيرادى رغما أن تلك المعالجة تجعل القيمة الدفترية للأصل أقـــل مـــن قيمـــته الحقيقيـــة التى زادت فعلا بقيمة الجزء المجددة آلا أن يتم التغاضـــى عـــن تلك الفروق البسيطة فى القيم المحاسبية نظرا لضآلة تأثيرها على الأرباح لان الآمر يتعلق بتحديد أجزاء بسيطة من الأصل .

٣- المصروفات الخاصة بتحديد بعض الأجزاء الكبيرة .

وتـــلك تحـــدث فى فـــترات متباعدة كتغيير موتور السيارة أو أعاده بياض المـــبانى ، وهنا يكون المصروف كبيرا ، وينبغى اعتبار المصروف رأسماليا ، ويجـــب أيضـــا أزاله المصروف المقابل من حساب الأصل القديم فى الدفاتر ، وكمثال لذلك يفترض أن إحدى الشركات أقامت مبنى تكلفته الكلية ٣٠٠٠٠٠ ج مـــنها ١٠٠٠٠ ج تكـــلفة البياض الخارجى للمبنى ، وقدرت أن المبنى يحتاج لأعاده البياض كل خمس سنوات ولكن اتضح بعد مرور أربعه سنوات ضرورة أعـــاده البياض ، وبالفعل تم ذلك بتكلفة ١٢٠٠٠ج ، فى تلك الحالة تحمل تكلفة الـــبياض الجديد على الحساب الرأسمالى للمبنى ولا تعتبر مصروفا إيراديا ، أما تكلفة البياضة القديم المفروض أنها استهلكت على أساس طريقة التقسيط الثابت بمعدل ٢٠٠٠ج سنويا ، أى استهلك منها أكثر بـــ ٨٠٠٠ج . وباقى فى حساب المبـــنى ٢٠٠٠ ، وحيـــث أن البياض القديم لم يعد له وجود فلا بد من إزالة

الباقى المذكور بخصمه كخسائر فى نفس السنه من قائمه الدخل وذلك حتى لا يـــبقى فى حســـاب المبنى آلا تكلفة البياض القديم الذى سيجرى استهلاكها فى الســـنوات القادمة بنفس الطريقة وعلى الفترة المقدرة لبقائه حتى ميعاد البياض مرة أخرى .

ويطـــالب بعـــض المحاســـبين بإثبات تكاليف الصيانة المقررة على أساس الاســـتحقاق وترحيل المخصص من فترة لأخرى ، وذلك بافتراض أن الإهلاك لا يـــأخذ فى اعتـــباره حدوث تكاليف الصيانة ، على سبيل المثال فأنه فى حاله صـــيانة الطائـــرات وأعـــاده ترميم الأفران الحرارية المفتوحة ، فأن مخصص الصيانة يكون محددا عاده لأنة يمكن تقدير مقدار عمليات الصيانة بدرجة عالية من التأكيد ، ورغم أن ذلك المدخل مفضل نظريا ، ألا أنه يصعب أدراج حساب مخصـــص الصيانة ضمن الالتزامات بالميزانية ، إلا أنه سوف يظهر تساؤل حول من يدين الشركة ، كما أن ادراجه فى حقوق المساهمين غير منطقيا أيضا لأنـــه لـــم يحدث أى إضافة على استثمارات المساهمين ، ، ولكن يمكن معالجه مخصـــص الصيانة كإضافة أو خصم من حسابات الأصول على اساس أن قيمة الأصـــول قـــد تغيـــرت ، وبصفة عامه فأنه لا يجب التحوط للمصروفات قبل ظهورها آلا إذا أمكن التنبؤ بتقديرات المستقبل بصورة معقولة .

وقـــد نـــص الـــنظام المحاســـبى الموحـــد على أنه لضمان عدالة توزيع مصروفات الصيانة والعمرات الدورية للأصل خلال عمره الإنتاجى يخصص مبلغ ثابت لذلك الغرض تحمل به تكاليف الفترة المالية ، وإذا كان رصيد هذا المخصص في نهاية الفترة المالية مدينا يحمل على تكاليف الفترة ، أما اذا كان دائـــنا يـــرحل كمصروفات مستحقة فى الميزانية ويعاد النظر دوريا فى مدى تناسب معدل مصروفات الصيانة مع مصروفات الصيانة الفعلية .

هـذا عـن مصروفات الصيانة التى تنفقها الشركة ، ولكن قد يحدث أن تشترى المنشأة آلات مثلا على أن يتحمل المورد بمصروفات الصيانة لعدد من السـنوات ، ومن الواضح أن ثمن الشراء فى تلك الحاله يتضمن مقابل نفقات الصيانة ولذلك ينبغى أن لا يرحل إلى حساب الأصل كل ثمن الشراء بل يجب تجزئـته إلى عنصـرين : ثمـن الأصل ومقدم ومضروفات الصيانة ، وتلك المصـروفات غالبا ما تكون معروفه لدى المورد (البائع) بناء على خبرته عـن متوسـط مصروفاته الفعلية على الآلات التى يقوم ببيعها ، حيث يمكن الحصـول عـلى ذلك المتوسط ويقيد فى دفاتر وسجلات الشركة التى قامت بالشـراء فى حساب مصروفات إيرادى مؤجل (مقدم مصروفات الصيانة) يسـتهلك عـلى عدد سنوات الضمان ، أما باقى ثمن الشراء فهو مصروفات رأسمالية يحمل لحساب الآلات .

٣/٦/٧ تحديد الأصول الثابتة بعد القياس الأول

هـناك طريقـتان لـتحديد قيمة الأصول بعد القياس الأولى هما الطريقة القياسية والطريقة البديلة المسموح بها على النحو التالى:-

أ- الطريقة القياسية

طبقا لتك الطريقة تتحدد القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولى على أساس تكلفة الأصل مطروحا منها مجمع الإهلاك .

ب- المعالجة البديلة المسموح بها

وطبقا لتلك المعالجة تحدد القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولى على اساس قيمة أعاده التقييم التى تعكس القيمة العادلة للأصل فى تاريخ أعاده التقييم مطروحا منها مجمع الإهلاك اللاحق لذلك التاريخ .

ويجـــب أن تـــتم عملية أعاده التقييم بانتظام كاف بحيث لا تختلف القيمة الدفترية اختلافا جوهريا عن القيمة العادلة للأصل فى تاريخ إعداد الميزانية .

وتتمثل القواعد المحاسبية لأعاده التقييم على النحو التالى :-

١- تتمـــثل القيمة العادلة للأراضى والمبانى عادة فى القيمة السوقية فى ظـــل استخدامها الحالى ، والتى تفترض استمرارية استخدام الأصل فى نفس النشـــاط أو نشـــاط مماثل ، ويتم تحديد تلك القيمة عن طريق التقدير الذى يتم عاده بمعرفة خبراء متخصصين فى التقييم والتثمين .

٢- فتحدد القيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة بالقيمة السوقية التى يحددها المثمـــنون . وعـــندما لا يكون هناك دليل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للأصل أو بسبب ندرة تداول مثل تلك الأصول كجزء من نشاط مستمر ، يتم تقديمها على أساس القيمة الاستبدالية بعد خصم مجمع الإهلاك .

٣- يـــتم تحديـــد القيمة العادلة للأصل الثابت بناء على الاستخدام الحالى للأصـــل ، ومع هذا فإن الأصل المحتمل استخدامه فى غرض أخر يتم تقييمه عـــلى نفس الأسس التى تستخدم فى تقييم الأصول المستخدمة فى هذا الغرض الأخر.

وعـــلى ســـبيل المثال فإنه من غير المناسب أن يتم تقييم مبانى ومعدات المصنع على اساس استخدامها لأغراض المصنع فى الوقت الذى يتم فيه تقييم الموقع المنشأ علية المصنع بالقيمة السوقية كموقع لإنشاء مركز تجارى .

٤- تعتمد مدى دورية عملية أعاده التقييم على التغيرات التى تطرأ على القيمة العادلة للأصول الثابتة .

وعندما تختلف القيمة العادلة للأصل موضوع التقييم اختلافا جوهريا عن قيمته الدفترية فأن أعاده التقييم تصبح ضرورية .

بصــفة عامــة تــتعرض بعض الأصول الثابتة لتقلبات مبكرة فى القيمة العادلة لها ولذا يجب أعاده التقييم سنويا ، وتعتبر عملية أعاده التقييم الدورية هــذه غير ضرورية للأصول التى لا تتعرض لتقلبات كبيرة فى القيمة العادلة لهــا ، ويكون من المناسب فى تلك الحالة أعاده التقييم مرة كل ثلاثة أو خمس سنوات .

٥-عــند أعاده تقييم بند من بنود الأصول الثابتة يعالج مجمع إهلاكه فى تاريخ إعادة التقييم أما :-

(أ) بإعادة حسابه بالنسبة والتناسب الى التغير الإجمالى فى القيمة الدفترية للأصــل بحيث تكون القيمة الدفترية للأصل بعد أعاده التقييم تساوى مبلغ التقييم .

وتستخدم تلك الطريقة غاليا عند إعادة تقييم الأصل باستخدام جداول تكلفة الاستبدال بعد خصم الإهلاك .

(ب) باســتبعاده من أجمالى القيمة الدفترية للأصل وتعديل صافى القيمة إلى قيمة أعاده التقييم للأصل ، ومن أمثلة ذلك استخدام تلك الطريقة للمبانى التى يعاد تقييمها على اساس القيمة السوقية .

وتعتبر قيمة التسوية التى تنتج عن أعاده تحديد أو استبعاد مجمع الإهلاك جــزء من الزيادة أو التخفيض فى القيمة الدفترية للأصل والتى سيتم التعامل معها على النحو التالى :-

أ- عــندما تزيد صافى القيمة الدفترية للأصل نتيجة لأعاده تقييمه ، فأن قيمــة الــزيادة يجب أضافتها إلى حقوق المساهمين تحت مسمى فائض أعاده التقييم .

ومـــع ذلـــك يجـــب إثبات الزيادة فى إعادة التقييم كايراد فى حدود قيمة التخفيض لنفس الأصل الناتجة عن أعاده تقييـــمه فى فترات سابقة والتى سبق إثباتها كمصروفات فى حينـــه .

ب- عـــندما تنخفض صافى القيمة الدفترية للأصل نتيجة لإعادة التقييم ، فأن ذلك الانخفاض يجب أن يثبت كمصروف ، ومع ذلك فإن الانخفاض الناتج عن إعادة التقييم يجب أن يخصم مباشرة من أى فائض إعادة تقييم سبق تكوينه ويتعلق بنفس الأصل وبحد أقصى قيمة الفائض فى هذا الحساب المتعلق بنفس الأصل .

٦- عندما يعاد تقييم أحد بنود الأصول الثابتة فيجب أعاده تقييم كل بنود مجموعه الأصول الثابتة التى ينتمى إليها ذلك البند .

٧- يجب إعادة تقييم كل بنود الأصول التى تكون مجموعة من الأصول الثابـــتة فى نفس الوقت ، حتى يمكن تجنب التقييم الاختيارى وما يترتب عليه مـــن أن تحتوى القوائم المالية على بنود متعددة لمجموعة واحدة مقومة بأسس مختلفة .

ويمكن أعاده تقييم مجموعه الأصول بالتتابع بشرط أن تنجز عملية إعادة التقييم خلال فترة زمنية قصيرة وان يتم تحديثها كلما لزم الأمر.

٨- يمكـــن أن يحـــول فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح المحتجزة عـــندما يتم تحقيق ذلك الفائض ، ويتحقق أجمالى الفائض نتيجة للاستغناء عن أو التخلص من الأصل .

وقـــد يتحقق بعض من هذا الفائض نتيجة لاستخدام المنشأة لهذا الأصل ، وفى تلك الحالة فإن قيمة الفائض المحققة تساوى الفرق بين الإهلاك المحسوب

عـلى القيمة الدفترية للأصل بعد أعـاده التقييم وبين الإهلاك المحسوب على التكلفة الأصلية لنفس الأصل .

عـلما بـأن الـتحويل من حساب فائض أعاده التقييم إلى حساب الأرباح المحتجزة لا يتم من خلال قائمة الدخل .

وفيما يلى أمثلة توضيحية للمعالجة المحاسبية لفائض أو عجز أعاده التقييم للأصول الثابتة .

مثال (١)

قامت شركة السلام الصناعية بتاريخ ١٩٩٨/١/١ باقتناء مبنى بلغت تكلفة ١٠ مـليون جـنية وتبلغ القيمة التخريدية المتوقعة له مبلغ ١ مليون جنية فى نهاية عمره الافتراض البالغ ٥٠ سنة ، وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت فى أهلاك المبنى .

فى نهاية عام ٢٠٠٠ كانت الشركة قد أهلكت المبنى طبقا لما يأتى :-

التكلفة	١٠٠٠٠٠٠٠
مجمع الإهلاك فى ٢٠٠٠/١٢/٣١	
(١٠٠٠٠٠٠٠-١٠٠٠٠٠٠÷٥٠سنه)×٣ سنوات	٥٤٠٠٠٠
القيمة الدفترية فى ٢٠٠٠/١٢/٣١	٩٤٦٠٠٠٠

وقـد قامت الشركة فى بداية عام ٢٠٠١ بإعادة تقييم المبنى ، حيث بلغت قيمـته السـوقية ١١٤٦٠٠٠٠ج ، كما بلغت القيمة المعدلة للقيمة التخريدية ١٥٠٠٠٠٠ج ،هذا وقد بلغت الزيادة فى القيمة ٢٠٠٠٠٠٠ج (١١٤٦٠٠٠٠ -٩٤٦٠٠٠٠) تضاف مباشرة إلى حقوق المساهمين بالقيد التالى :-

٢٠٠٠٠٠٠		من حـ / المبانى
	٢٠٠٠٠٠٠	إلى حـ / فائض أعاده تقييم المبانى

وقد تم استخدام طريقة تعديل القيمة الدفترية بدلا من طريقة إعادة حساب مجمع الإهلاك بالنسبة والتناسب .

كما يتم استهلاك صافى القيمة الدفترية الجديدة بعد أعاده التقييم على باقى العمر الافتراضى للمبنى .

مثال (٢)

قـامت شـركة السلام الصناعية بتاريخ ١٩٩٨/١/١ باقتناء آلات بلغت تكلفتها ١٠٠٠٠٠٠٠ج ، ولا توجد قيمة تخريدية متوقعة للآلات ، ويبلغ العمر الافتراضـى لتلك الآلات ١٠ سنوات ، وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت فى أهلاك تلك الآلات .

وفى نهاية عام ٢٠٠٠ كانت الشركة قد أهلكت الآلات كما يلى :-

التكلفـــة	١٠٠٠٠٠٠٠
مجمع الإهلاك فى ٢٠٠٠/١٢/٣١	
(١٠٠٠٠٠٠٠÷١٠)×٣ سنوات	٣٠٠٠٠٠٠
القيمة الدفترية فى ٢٠٠٠/١٢/٣١	٧٠٠٠٠٠٠

وقـد قـامت الشركة فى بداية عام ٢٠٠١ بإعادة تقييم الآلات باستخدام جدولة تكلفة الاستبدال،وقد أشارت تلك الجداول إلى أن معدل تكلفة الاستبدال لـلآلات فى تاريخ الاقتناء كان١١٠ فى حين أن معدل تكلفة الاستبدال للآلات فى تاريخ أعاده التقييم هو ١٢٥.

وباستخدام طريقة أعاده حساب مجمع الإهلاك بالنسبة والتناسب يتم أعاده حســـاب كل من التكلفة ومجمع الإهلاك فى تاريخ أعاده التقييم بواسطة التغير الذى حدث فى معدلات تكلفة الاستبدال (١٢٥-١١٠) .

التكلفة بعد أعاده التقييم

١٠٠٠٠٠٠ + (١٠٠٠٠٠٠ × ١٥%) = ١١٥٠٠٠٠ج

مجمع الإهلاك بعد إعادة الاحتساب

١٥٠٠٠٠ ÷ ١٠×٣ = ٣٤٥٠٠٠ج

صافى القيمة الدفترية بعد أعاده التقييم = ٨٠٥٠٠٠ ج

القيمة الدفترية قبل التقييم = ٧٠٠٠٠٠ ج

فائض أعاده التقييم = ١٠٥٠٠٠ ج

ويرحل فائض أعاده التقييم إلى حقوق المساهمين مباشرة بالقيد التالى :-

١٥٠٠٠٠		من حـــ / الآلات والمعدات
		إلى مذكورين
	٤٥٠٠٠	حـــ / مجمع أهلاك الآلات
	١٠٥٠٠٠	حـــ / فائض أعاده التقييم

٣/٦/٨ تخريد الأصول الثابتة أو التصرف فيها :

أشـــار المعيـــار المحاســـبى المصرى رقم (١٠) والدولى رقم (١٤) إلى القواعــد الخاصة بمعالجة عملية تخريد الاصول الثابتة أو التصرف فيها على النحو التالى :-

١- يجب استبعاد صافى القيمة الدفترية للأصل الثابت من الميزانية عند التصرف فيه أو عند استبعاده بصفة دائمة من الاستخدام وعدم توقع اى منافع اقتصادية مستقبلية منه .

٢- تحديـــد اية ارباح أو خسائر ناتجة عن توقف استخدام الأصل الثابت أو التصرف فيه بالفرق بين صافى متحصلات التصرف فى الأصل وصـــافى القيمـــة الدفترية له ويتم الاعتراف بها فى حسابات النتيجة كربح لا كخسارة .

٣- عند استبدال اصل من الاصول الثابتة بأصل مماثل له طبقا للظروف الموضـــحة ســـابقا فـــإن تكلفة الأصل المقتنى تعادل القيمة الدفترية للاصل المستبدل به ولا ينتج اى ارباح أو خسائر عن هذا التبادل .

٤- عند بيع اصل ثابت واعادة استئجاره يتم التعامل المحاسبى معه طبقا للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بالمحاسبة عن عقود التأجير .

٥- يتم قيد الاصول الثابتة التى استبعدت من الاستخدام ويحتفظ بها لحين التصرف فيها بالقيمة الدفترية أو صافى القيمة الاستردادية ايهما اقل.

٦- تمـــثل القيمة التخريدية للاصل صافى القيمة المتوقع الحصول عليها فى نهاية العمر الافتراضى للاصل بعد خصم تكاليف التخلص منه أو استبعاده .

وعمـــليا غالبا ما يكون القيمة التخريدية للاصل غير ذات قيمة ، وبالتالى لا تؤثر على حساب الاهلاك .

وفيما يلى مثال تطبيقى لمعالجة مصروفات التخلص من الأصل فى نهاية عمره الافتراضى :-

قـامت شركة السلام الصناعية باقتناء اله بلغت تكلفتها فى تاريخ الاقتناء ١٢٠٠٠٠ جـنيه ، وقيمتها التخريدية فى نهاية عمرها الافتراضى ٢٠٠٠٠ جـنيه ، وتسـتهلك عـلى مـدى ١٠ سنوات بطريقة القسط الثابت . وتقدر مصروفات التخلص من الألة فى نهاية عمرها واعادة الوضع كما كان عليه قبل تركيب الألة مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

المطـلوب : معالجـة مصـروفات التخـلص مـن الأصل فى نهاية عمره الافتراضى :

أ- المعالجة الاولى :

يتم خصم تكاليف التخلص ومقدارها ٢٥٠٠٠ جنيه من القيمة التخريدية ، وبالتالى يتم استهلاك كامل تكلفة الألة وقدرها ١٢٠٠٠٠ جنيه مما يعنى زيادة الاهلاك السنوى .

اثـبات مبلغ ٥٠٠٠ جنيه التى تمثل زيادة تكاليف التخلص من الألة عن القيمة التخريدية لها (٢٥٠٠٠-٢٠٠٠٠) بالقيد التالى :-

٥٠٠٠		من حـ/ المصروفات
	٥٠٠٠	إلى حـ/ الألتزامات

ب- المعالجة الثانية :

- خصـم تكـاليف التخـلص وقدرها ٢٥٠٠٠ جنيه من القيمة التخريدية وبالتالى يتم استهلاك عامل تكلفة الألة وقدرها ١٢٠٠٠٠ جنيه مما يعنى زيادة الأهلاك السنوى .

- توزيع مبلغ ٥٠٠٠ جنيه التى تمثل زيادة تكاليف التخلص من الأله عن القيمة التخريدية لها مدار العمر الافتراضى للأصل ١٠ سنوات وبالتالى يتم اثبات القيد التالى كل عام .

٥٠٠٠		من حـــ/ المصروفات
	٥٠٠٠	إلى حـــ/ الألتزامات

وعـــندما تكـــون القيمة التخريدية ذات قيمة جوهرية مؤثرة فيتم تقديرها واخذها فى الاعتبار فى تاريخ اقتناء الأصل ولا يتم زيادتها لاحقا نتيجة زيادة الاسعار .

ويمكـــن تقديـــر القيمة التخريدية على اساس القيمة الاستردادية السارية فى تاريخ الاقتناء لأصول مشابهة وظلت إلى نهاية عمرها الافتراضى وكانت تعمل تحت نفس الظروف المشابهة للأصول المطلوب تقدير القيمة التخريدية لها .

ويمكن ان تكون القيمة التخريدية ذات قيمة سالبة وذلك عندما تزيد تكاليف التخلص من الأصل أو استبعاده فى نهاية عمره الافتراضى عن القيمة المتوقع الحصـــول عـــليها من الأصل فى هذا التاريخ ، مثال ذلك تكاليف فك الأصل واعادة الحال إلى ما كان عليه عند انتهاء العمر للأصل ، وفى تلك الحالة يتم معالجـــة تلك التكاليف على انها مصروفات تحمل على مدار عمر الأصل من خلال ما يأتى :-

- تحميـــل التكاليف المقدرة عند تحديد القيمة التخريدية للأصل وبالتالى زيـــادة القيمـــة القابلة للاهلاك وزيادة مصروف الاهلاك السنوى مع اثـــبات اى قيمـــة سالبة لصافى القيمة الدفترية كمصروف والتزام فى تاريخ التقدير .

ب -تحميـل التكـلفة المقدرة للاستبعاد كمصروف مستقل بطريقة منتظمة علـى مـدار عمـر الأصل الافتراضى ، بحيث يظهر الألتزام بتلك الـتكاليف بالكـامل فى نهاية العمر الافتراضى للاصل ، وطبقا لتلك الطـريقة لا يـتم خصم التكاليف المقدرة للاستبعاد عند تحديد القيمة التخريدية للاصل .

٣/٦/٩ الافصاح عن الاصول الثابتة :

يـتعين قـراءة قواعد الافصاح المرتبطة بالأصول الثابتة واهلاكاتها فى القوائم المالية على النحو التالى :-

١- يجـب ان تفصح القوائم المالية عن ما يلى لكل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة :-

(أ) أسـس القياس المستخدمة لتحديد اجمالى القيمة الدفترية وعند استخدام اكثر من اساس يكون من الواجب الافصاح عن القيمة الدفترية المقيمة وفقا لكل اساس بالنسبة لكل مجموعة .

(ب) طرق الاهلاك المستخدمة .

(ج) الاعمار الافتراضية أو معدلات الاهلاك المستخدمة .

(د) اجمالى القيمة الدفترية ومجمع الاهلاك فى بداية ونهاية الفترة .

(هـ) كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية فى بداية ونهاية الفترة يظهر ما يلى :-

(١) الأضافات .

(٢) الاستبعادات .

(٣) الاصول المقتناه نتيجة عملية الادماج .

(٤) الزيادات والتخفيضات الناتجة عن اعادة التقييم .

(٥) الانخفاض فى القيمة الدفترية .

(٦) القيم المعاد قيدها فى السجلات المحاسبية .

(٧) الاهلاك .

(٨) صافى فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة اجنبية .

(٩) أية تأثيرات اخرى .

٢- يجب ان تفصح القوائم المالية ايضا عما يلى :-

(أ) مـا اذا كـان قد تم حساب القيمة الحالية المتوقعة مستقبلا عند تحديد القيمة القابلة للاسترداد لاى اصل من الاصول الثابتة .

(ب) مدى وجود اية قيود على ملكية الاصول الثابتة وقيمة هذه القيود ان وجدت وكذلك عن الاصول الثابتة .

(ج) السياسـة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكلفة استعادة الكفاءة لاى اصل من الاصول الثابتة .

(د) قيمة الانفاق على الاصول الثابتة خلال فترة تكوين هذه الاصول .

(هـ) قيمة الارتباطات لاقتناء اصول ثابتة مستقبلا .

٣- تعـتمد عمـلية اختيار طريقة الاهلاك وتقدير العمر الافتراضى للاصول عـلى الـتقدير الشخصى للادارة ، ولذا فان الافصاح عن طرق الاهلاك المسـتخدمة والعمـر الافتراضى المحدد يوفر لمستخدمى القوائم المالية معلومات تساعدهم فى التعرف على السياسات التى اتبعتها الادارة وتحقق لهـم امكانيـة المقارنة مع المنشأت الاخرى ، ولنفس الاسباب يكون من

الضـــرورى الافصاح عن الاهلاك المحمل للفترة ورصيد مجمع الاهلاك فى نهاية الفترة .

٤- يجـــب ان تفصـــح المنشأة عن طبيعة وتأثير التغير فى التقدير المحاسبى الذى يكون له تأثير هام فى الفترة الحالية أو الذى ينتظر ان يكون له تأثير هـــام فى فـــترات لاحقة وذلك طبقا للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بصـــافى ربـــح أو خســـارة الفترة والاخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاســـبية ، وينشأ مثل هذا الافصاح عند حدوث تغيرات فى التقديرات المتعلقة بما يلى :-

(أ) القيم التخريدية .

(ب) تكلفة الفك والآزالة أو اعادة الكفاءة .

(ج) الاعمار الافتراضية .

(د) طريقة الاهلاك .

٥- عـــند اثـــبات اى اصل من الاصول الثابتة بقيمة اعادة التقييم يكون من الواجب الافصاح عما يلى :-

(أ) الأسس المستخدمة لاعادة تقييم الأصل .

(ب) تاريخ سريان اعادة التقييم .

(ج) ما اذا كان قد تم الاستعانة بخبير مستقل لاعادة التقييم .

(د) طـــبيعة جـــداول الارقام القياسية التى استخدمت لتحديد تكلفة الاستبدال .

(هـــ) القيمة الدفترية لكل مجموعة من مجموعات الاصول الثابتة لـــو ظلت هذه المجموعة مدرجة بالقوائم المالية بالتكلفة مطروحا منها الاهلاك .

(و) فـائض اعـادة التقييم مع توضيح الحركة خلال الفترة وهل هناك اية قيود على توزيع رصيده على المساهمين .

٦- تعتبر المعلومات التالية ذات فائدة لمتطلبات مستخدمى القوائم المالية ولذا فانه من المفضل قيام المنشآت بالافصاح عن مبالغها :-

(أ) القيمة الدفترية للاصول الثابتة المعطلة مؤقتا .

(ب) القيمـة الدفـترية للاصول التى تم اهلاكها بالكامل ولازالت تستخدم .

(ج) القيمة الدفترية للاصول المتوقفة عن الاستخدام والمحتفظ بها لحين التصرف فيها .

(د) القيمة العادلة للاصول الثابتة التى تختلف اختلافا جوهريا عن القيمـة الدفـترية لهذه الاصول وذلك فى حالة استخدام المعالجة القياسية .

٣/٧ مشكلات وحالات عملية

١- أسئلة

أ - ارسم دائرة حول الرقم الذى يمثل أفضل اجابة تقرأها :

١- احـدى الشركات حصلت على قطعة أرض مقابل ٢٠ سهما التى تتداول بسـعر ١١٠ ج للسـهم . سعر قطعة الأرض المطلوب هو ٢٥٠٠ ج . ومنذ فترة قصيرة بيعت قطعة متشابهة بمبلغ ٢٠٠٠ ج قيمة الأرض التى يجب أن تظهر في دفاتر الشركة المشترية هو .

(أ) ٢٠٠٠ (ب) ٢٥٠٠ (جـ) ٢٢٠٠ (د) رقم أخر

٢- أى بنود التكلفة التالية لا يدخل ضمن تكلفة المبانى :

أ - أتعاب المهندسين .

ب- التأمين ضد الحريق والحوادث أثناء الإنشاء .

ج- رصف موقف السيارات حتى يكون المبنى متميزا .

د - تكلفة المبانى المؤقتة المطلوبة لتسهيل إنشاء المبنى .

٣- إشترت شركة ماكينة بمبلغ ١٠٠٠ ج بخصم ٢% اذا دفعت المبلغ خلال ١٠ أيـــام . خلال هذه المدة سددت القيمة بالإضافة الى مصاريف الشحن ٢٠٠ ج والـــتركيب ٣٢٠ ج وقيمـــة عقد صيانة ١٠٠ ج . قيمة الماكينة التى يجب أن تسجل في الدفاتر هى :-

أ - ١١٨٠ ب- ١٦٢٠ ج- ١٥٠٠ د - ١٥٢٠

٤- شـــركة السلام اشترت ماكينة بمبلغ ٥٠٠٠ ج وتحملت مصاريف الشحن والتركيب مبلغ ٦٠٠ ج ، بالإضافة الى ذلك صرفت مبلغ ٨٠٠ ج لتعديل المبنى الذى ستوضع فيه الماكينة المعالجة لهذه العملية هى :-

أ - تسجيل الماكينة بمبلغ ٥٦٠٠ ج والمصروفات ٨٠٠ ج .

ب- تسجيل الماكينة بمبلغ ٦٤٠٠ ج .

ج- تسجيل الماكينة بمبلغ ٥٦٠٠ ج واضافة ٨٠٠ ج للمبانى .

د - تسجيل الماكينة بمبلغ ٥٠٠٠ ج والمصروفات بمبلغ ١٤٠٠ ج .

٥- إشـــترت شـــركة قطعة أرض مقام عليها (عدد ٢ مبنى) مبلغ ١٠٠٠٠٠ جـــنيه قدرت المبنى الكبير بمبلغ ٨٤ ألف جنيه والأرض المقام عليها بمبلغ ٢١ ألـــف جنيه ، هدمت الشركة المبنى الصغير لعمل طريق للمصنع وتكلف مصاريف الهدم ٢٠٠٠ جنيه . فاذا علمت أن صاحب الأرض كان قد طلب

١٢٠ ألف جنيه قيمة الأرض والمبانى ولكنه وافق على البيع نقدا بمبلغ ١٠٠ ألف جنيه . ما هى القيمة التى تسجل بها الأرض في دفاتر المشترى .

أ - ٢٠٠٠٠ ب- ٤٠٠٠٠ ج- ٢٢٠٠٠ د- ٤٢٠٠٠

٦- شــركة ساره التجارية اشترت مبنى وعند اثبات القيمة بالدفاتر خصصت مبلغ كبيرا لقيمة المبانى ومبلغ صغيرا لقيمة الأرض . نتيجة لذلك :

أ - دخل الشركة في المستقبل سيكون أقل من المبلغ الحقيقى .

ب- يجب اهلاك المبنى على سنوات أطول من عمره .

ج- دخل الشركة في سنة الشراء سيكون مغالا فيه .

د - الأرباح المحتجزة في سنة الشراء أقل من الماضى .

٧- أى بنود التكلفة التالية يدخل في تكلفة المبانى الجديدة :

أ - الفوائــد المحســوبة عــلى الأمــوال المستخدمة في الإنشاء سواء اقترضت أم لا .

ب- تكلفة رصف الجراج المخصص للمبنى .

ج- فوائد الأموال المقترضة لتمويل الإنشاءات .

د - تكلفة تمهيد الأرض للبناء .

٨- اهلاك الأصول بطريقة القسط الثابت تفترض أن :-

أ - عدد الوحدات التى ينتجها الأصل تمثل الفائدة التى نحصل عليها منه .

ب- كفــاءة الأصــل في سنوات عمره الأولى أكبر من سنوات عمره المتأخرة .

ج- مرور الوقت هو مقياس جيد للفائدة التى نحصل عليها من الأصل .

د - الخدمات التى نحصل عليها من الأصل هو مقياس جيد للفائدة التى يقدمها الإقتصادى .

٩- أصـــل عمره الإفتراضى ١٠ سنوات وقيمته ١٠ آلاف جنيه . بينما قيمته عـــند الشراء في ٢/١ الماضى كانت ٥٠ ألف جنيه . تتبع الشركة طريقة القســـط المســـتقيم في اهلاك أصولها ، في ١٢/٣١ احتسب الشركة قسط الإهلاك قيمته :

أ- ٥٠٠٠ ب- ٤٥٨٣ ج- ٣٦٦٧ د- ٤٥٠٠

١٠- عند استبدال أصل بآخر ، تحسب الأرباح والخسائر كالتالى : الفرق بين:

أ - السعر المطلوب للأصل الجديد وتكلفة الأصل المباع .

ب- القيمة المعادلة للأصل المباع وتكلفة الأصل الجديد .

ج- القيمة العادلة والقيمة الدفترية للأصل المباع .

د - القيمة الدفترية للأصل المباع وتكلفة الحصول على الأصل الجديد .

١١- عـــند تســـجيل قســـط الإهلاك في نهاية الفترة المحاسبية تتأثر الميزانية كالتالى :-

أ - تزيد حقوق المساهمين وتنخفض قيمة الأصول .

ب- تزيد الأصول وتنخفض حقوق المساهمين .

ج- تنخفض الأصول وحقوق المساهمين .

د - تنخفض حقوق المساهمين وتزيد الخصوم .

١٢- إحتساب الإهلاك وتسجيله على فترات دورية ثابتة هو محاولة :-

أ - لإستعاضة تكلفة الأصل .

ب- لتخفيض صافى الربح وبالتالى الضرائب المستحقة .

ج- لمقابلة التكلفة بالعائد .

د - لزيادة حقوق المساهمين .

١٣- فـــي حالة المحاسبة عن تبادل أصول متشابهة أى البنود التالية لا تؤثر على طريقة تسجيل العملية :

أ – تكلفة الأصل المباع .

ب- مخصص إهلاك الأصل المباع .

ج- السعر المطلوب للأصل الجديد .

د – مجمع إهلاك الأصل المباع .

١٤- الأرباح المحققة نتيجة تبادل أصول غير متشابهة :-

أ – هى الفرق بين القيمة المعادلة للأصل المسلم والقيمة المعادلة للأصل المسلم .

ب- تضاف الى القيمة الدفترية للأصل المستلم .

ج- تسجل لأغراض المحاسبة .

د – تســتخدم لــتعديل مجمع اهلاك الأصل الجديد لإلغاء أخطاء تقدير الأصل القديم .

١٥- إحدى الشركات إشترت قطعة أرض بمبلغ ٨٠ ألف جنيه مستحق عليها ضرائب قدرها ٤٠٠٠ ج دفعت الشركة قيمة الضرائب والفوائد المستحقة عــليها وقدرهـــا ٣٢٠ ج ، تكــلفة هذه الأرض يجب أن تسجل في دفاتر الشركة بقيمة :

أ- ٨٠٠٠٠ ب- ٨٤٠٠٠ ج- ٨٤٣٢٠ د- رقم آخر

١٦- إحتساب الإهلاك بطريقة القسط المستقيم .

أ – عموما تعطى أفضل النتائج لأنه من السهل إحتسابها .

ب- يجــب إســتخدامها فــي فترة التضخم لأنها تجمع الأموال لإحلال الأصل .

ج- تتجاهل التقلبات في معدل إستخدام الأصل .

د - أفضل طريقة تستخدم لأغراض الضرائب .

١٧- تكلفة تركيب آلة جديدة :

أ - تعتبر مصروف . ب- تدفع نقدا وليس بشيك .

ج- يجب رسملتها وإهلاكها . د- يجب رسملتها ولكن لا تهلك.

١٨- إشـــترت شـــركة آلـــة مقابل ١٠٠ سهم من أسهمها ، هذه الأسهم غير متداولة بالبورصة ، المبلغ الذى تسجل به الماكينة في دفاتر الشركة هو :

أ- سعر الماكينة الذى حدده البائع . ب- القيمة التقديرية للأسهم.

ج- القيمة التقديرية للآلة . د- (أ) أو (ج) وليس (ب) .

١٩- في حالة تبادل أصول متشابهة :

أ - تسجل الأرباح لكن الخسائر لا .

ب- تسجل الأرباح والخسائر .

ج- تسجل الخسائر لكن الأرباح لا .

د - لا يتم تسجيل الرباح ولا الخسائر .

٢٠- فـــي بداية هذا العام اشترت شركة بنها ماكينة جديدة سعرها ١٥٠ ألف جنيه نقدا ودفعت القيمة كالتالى :

١٥٠٠٠ عربون .

١٢٠٠٠٠ دفعات شهرية لمدة ١٠ أشهر .

٢٥٠٠٠ قيمة ٥٠٠ سهم من أسهم الشركة التى تتداول في البورصة بسعر ٥٠ للسهم.

١٦٠٠٠٠ المجموع .

٢١- دفعـــت الشركة ٤٠٠٠ جنيه مصاريف تركيب الماكينة التى قدرت حياتها بـــــ ١٠ سنوات قيمتها بعد ذلك ٥٠٠٠ جنيه ، فإذا علمت أن الشركة تتبع طريقة القسط المستقيم في إهلاك أصولها ، ما هو قسط إهلاك العام الحالى:

أ- ١٥٩٠٠ ب- ١٥٥٠٠ ج- ١٤٩٠٠ د- ١٥٠٠٠

٢٢- خسارة نتيجة بيع أصل ثابت تعنى أن حصيلة البيع كانت :

أ- أقل من القية السوقية . ب- أكبر من التكلفة .

ج- أقل من القيمة الدفترية . د – أكبر من القيمة الدفترية .

٢٣- فـــي ١٩٩٢/١/١ اشترت شركة بيرى أصل بمبلغ ٧٦ ألف جنيه وقدر عمـــره بـــــ ١٠ ســـنوات بعدها تصبح قيمة الأصل ٤٠٠٠ ج . تحسب الشـــركة قسط الإهلاك شهريا بطريقة القسط المستقيم في ٢٠٠٠/١٢/٣١ باعت الشركة الأصل بمبلغ ١٥٠٠٠ ج . الأرباح الرأسمالية التى حققتها الشركة هى :-

أ- صفر ب- ١١٤٠٠ ج- ٣٨٠٠ د- ٧٨٠٠

٢٤-فـــي ٤/١ شـــركة ميـــلو اشترت قطعة أرض مقام عليها مبنى رادارى ومخزن وقد أمكن تجميع المعلومات التالية على الأرض والمبانى :

تكلفة الشراء في سجلات البائع	القيمة التقديرية عند الشراء
٧٠٠٠٠	٨٧٥٠٠ أراضى
٤٠٠٠٠	٣٧٥٠٠ مخزن
٩٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠ مبنى الإدارة
٢٠٠٠٠٠	٢٢٥٠٠٠

مـــا هى قيمة الأرض والمخزون ومبنى الإدارة التى يجب تسجيلها بدفاتر شركة ميلو :-

أ – الأرض ٧٠٠٠٠ ، المخزن ٤٠٠٠٠ ، مبنى الإدارة ٩٠٠٠٠ .

ب- الأرض ٨٧٥٠٠ ، المخزن ٣٧٥٠٠ ، مبنى الإدارة ١٠٠٠٠٠ .

ج- الأرض ١٠٥٠٠٠ ، المخزن ٤٥٠٠٠ ، مبنى الإدارة ١٢٠٠٠٠ .

د – الأرض ٩٤٥٠٠ ، المخزن ٥٤٠٠٠ ، مبنى الإدارة ١٢١٥٠٠ .

٢٥- شركة اشترت قطعة أرض مقام عليه مبنى ، قامت الشركة بهدم المبنى لإقامة مصنع على الأرض ، تكلفة الهدم يجب :

أ – إعتبارها مصروف عند دفعها .

ب- يجب إضافتها على تكلفة المصنع .

ج- يجب إضافتها على تكلفة الأرض .

د – إهلاكها خلال الفترة من هدم المبنى وإنشاء مبنى المصنع .

٢٦- خــلال هــذا العام شركة القادة اشترت ٣ ماكينات من مزاد علنى بمبلغ ٢٤٠٠٠٠ ج وتحمــلت مبــلغ ١٢٠٠٠ ج تكلفة تركيب الماكينات ، تقدر قيمة الماكينات بالمبالغ التالية :

أ – ٥٠٠٠٠ ماكينة ب- ١٥٠٠٠٠ ماكينة ج- ١٠٠٠٠٠ ماكينة

٢٧- ما هى القيمة التى تثبت بها الماكينات في دفاتر الشركة :

أ – ٤٠٠٠٠ ، ١٢٠٠٠ ، ٨٠٠٠٠ على التوالى .

ب- ٥٠٠٠٠ ، ١٥٠٠٠٠ ، ١٠٠٠٠٠ على التوالى .

ج- ٤٢٠٠٠ ، ١٢٦٠٠٠ ، ٨٤٠٠٠ على التوالى .

د – ٨٤٠٠٠ ، ٨٤٠٠٠ ، ٨٤٠٠٠ على التوالى .

ب- أسئلة :

١- كيــف يمكــن تحديــد تكلفة الأصول طويلة الأجل من الناحية المحاسبية والمشاكل التى يتم مواجهتها ؟

٢- مـــا المقصـــود بالنفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادية والإيرادية المؤجلة وأســس الــتفرقة بيــنهما وكيف ترتبط تلك العناصر وبفكرة تحقق الدخل ومقابلة الإيرادات بالنفقات ؟

٣- بيــنما أن رســملة الفوائــد المتعلقة بالأموال المقترضة خلال فترة إنشاء الأصــول يعتبر إجراءا محاسبيا مقبولا ، إلا أن إضافة الفائدة على أقساط عقــود توريد الأصول لمدة طويلة لا يعد إجراءا مقبولا . فرق بين هاتين الحالتين وكيفية معالجة كل منها .

٤- نــاقش المشــاكل المحاسبية المرتبطة بتملك مجموعة من الأصول صفقة واحــدة وتمــلك بعض الأصول مقابل بعض الأصول الأخرى ذات الحياة الإنتاجية المحدودة ، مع تحديد الإجراء المحاسبى السليم لمعالجتها .

٥- لقــد ظهــرت ثلاثة أراء بخصوص تسجيل التكاليف الإضافية الصناعية كعنصــر من تكلفة الأصول الثابتة التى تقوم الشركة بتكوينها لإستخدامها الخاص هى :-

- الإستبعاد تماما .
- إدراجها بنفس معدل تحميلها على العمليات العادية .
- تخفيضها على أساس الإنتاج المفقود في العمليات العادية .

حدد الظروف أو المبررات التى تؤيد أو تنفى تطبيق تلك المداخل .

٦- ما هى الخطوات التى يجب إتباعها عند المحاسبة عن تبادل الأصول الثابتة ؟

٧- مـا هى المعالجـة المحاسـبية الـتى تنطبق عادة على البنود التالية عند المحاسبة عن الأصول الثابتة :-

- الإضافات . - عمليات الإصلاح الكبيرة .
- عمليات التحسين والإصلاح .

٨- بين أوجه الخطأ والصواب في العبارات التالية بإيجاز :-

- تؤثـر الـنفقات الرأسمالية على قائمة المركز المالى فقط ، بينما تؤثر النفقات الإيرادية على قائمة الدخل فقط .
- تضاف تكلفة تحسين الأراضى المشتراة على رصيد حساب الأراضى باستمرار .
- تعالج تكاليف إصلاح المبانى في حساب واحد بدفتر الستاذ العام .
- تعتـبر خسـائر التخلص من الأصول القديمة جزء من تكلفة الأصول التى تحل محلها .
- يكـون الإجراء المحاسبى السليم للأصول التى تقوم المنشأة ببنائها هو تحميلها بجميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة بما فيها الجزء الثابت من التكاليف غير المباشرة .
- تعتـبر الفائدة على عقود توريد الأصول على فترات طويلة جزء من تكاليف الحصول على تلك الأصول .
- تعتـبر القيمـة السوقية للأسهم المصدرة مقابل الأصول أفضل مقياس لقيمة تلك الأصول .
- أن القيمـة الدفترية للأصول التى يتم تبادلها بغيرها تكون عادة أفضل مقياس لقيمة تلك الأصول في تاريخ التبادل .

- لا تؤثر طريقة تقييم الأصول التى يتم تبادلها بغيرها على المعالجة المحاسبية لتلك العمليات .

جـ- حالات عملية :-

(١) إشترت إحدى المنشآت قطعة أرض لإستخدامها في إقامة مبنى جديد عليها ، وقد كان هناك بعض المبانى القديمة على تلك الأراضى ، وقد بلغت تكلفة الأرض بما عليها من مبانى قديمة ٢٠٠٠٠٠ ج ، وقد إستغرقت عملية إزالة المبانى القديمة وإقامة المبنى الجديد ستة شهور .

وبلغت تكاليف إزالة المبانى القديمة ١٥٠٠٠ ج ، وبلغ المحصل من بيع الأنقاض ٣٠٠٠ ج ، وقد بلغت المصاريف القضائية المتعلقة بتحرير عقد الشراء وتسجيله ١٠٠٠ ج ، وقد بلغت التكاليف الهندسية المدفوعة للمهندسين لفحص الأرض وتقييمها ٢٠٠٠ ج ، كما بلغت المدفوعات لذلك المكتب مقابل وضع الرسوم التفصيلية للمصنع الجديد ٢٠٠٠٠ ج ، وقد بلغت تكاليف التأمين ضد المسئولية المدنية خلال عملية البناء ١٠٠٠ ج ، كما بلغت مخالفات أشغال الطريق ١٠٠٠ ج ، وقد بلغت تكاليف المبنى وفقا للعقد مع المقاول ٦٠٠٠٠٠ ج دفعت على قسطين الأول بعد ٣ شهور والثانى في تاريخ نهاية المبنى أى ستة شهور ، وقد قامت المنشأة بإقتراض القسط الأول من البنك بفائدة ١٠% سنويا ، أما القسط الثانى من قيمة القرض فقد تم سداده في نهاية الستة شهور من القرض الذى حصلت عليه المنشأة بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ ج برهن المبنى الجديد .

المطلوب : بصفتك مراقبا لحسابات الشركة إبداء النصح للمدير المالى في :

أ – تحديد تكلفة المبنى وتكلفة الأرض كما ينبغى بتسجيلها بواسطة المنشأة .

ب- تحديد الأسباب التى أدت الى معالجة العناصر المختلفة بالطريقة التى إستخدمت في البند (أ) .

٢- حالة عملية على الأصول الثابتة :-

١- في أول يناير ١٩٩٣ كانت تكلفة الأصل الثابت ٢٠٠٠٠٠ جنيه ، وقد إتبع في إهلاكه طريقة القسط الثابت على أساس عمر إفتراضى ٨ سنوات وبدون قيمة تخريدية .

في ٣٠ يونيه ٢٠٠٠ تقرر إستبعاد هذا الأصل من الدفاتر وبدون نقدية محصلة .

ما قيمة الربح أو الخسارة المحققة من إستبعاد هذا الأصل ؟

( ) لا يوجد ربح أو خسارة .

(ب) ٢٥٠٠٠ جنيه خسارة .

(ج) ١٢٥٠٠ جنيه خسارة .

(د) ١٢٥٠٠ جنيه ربح .

٢- إستبدلت شركة آلة قديمة قيمتها الدفترية ٣٨٠٠٠ جنيه وقيمتها السوقية التقديرية ٣٥٠٠٠ جنيه وقامت بدفع مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه نظير آلة مثيلة .

ما هى القيمة التى يجب أن تثبت بها الآلة التى تم الحصول عليها من جراء عملية التبادل ؟

(أ) ٤٥٠٠٠ جنيه .

(ب) ٤٦٠٠٠ جنيه .

(ج) ٤٩٠٠٠ جنيه .

(د) ٥٠٠٠٠ جنيه .

٣- إقتـــنت شـــركة قطعة أرض بسعر شراء ١٠٠٠٠٠ جنيه بالإضافة الى رســـوم تسجيل ٢٠٠٠ جنيه ، ٣٥٠٠ جنيه قيمة هدم وإزالة أنقاض مبنى قديم كان مقاما عليها ، ١٢٠٠ جنيه لتقسيمها .

ينبغى أن تثبت الأرض بقيمة قدرها :

(أ) ٩٣٣٠٠ جنيه .
(ب) ١٠٠٠٠٠ جنيه .
(ج) ١٠٢٠٠٠ جنيه .
(د) ١٠٦٧٠٠ جنيه .

٤- إقتنت شركة آلة وقد تكبدت التكاليف التالية :

- سعر نقدى ٢٤٠٠٠ جنيه .
- ضريبة مبيعات ١٤٤٠ جنيه .
- تأمين خلال طريق ٢٠٠ جنيه .
- تركيب واختبار ٥٠٠ جنيه .
- تصليح عيوب التركيب ٤٠٠ جنيه .

ما هى القيمة التى يجب أن تثبت كتكلفة للآلة ؟

(أ) ٢٥٤٤٠ جنيه .
(ب) ٢٥٦٤٠ جنيه .
(ج) ٢٦١٤٠ جنيه .
(د) ٢٦٥٤٠ جنيه .

٥- قـــامت شـــركة بشـــراء قطعة أرض مقام عليها مبنى قديم ودفعت مبلغ ١٠٠٠٠٠ جـــنيه وقـــامت بهـــدم المبنى لإنشاء مبنى جديد ، فإذا علمت البيانات التالية :-

- تكلفة هدم المبنى القديم ٨٠٠٠ جنيه .
- أتعاب المهندس الإستشارى ١٠٠٠٠ جنيه .
- رسوم تسجيل عقد الملكية ٤٠٠٠ جنيه .
- تكلفة إنشاء المبنى الجديد ٥٠٠٠٠٠ جنيه .
- لا توجد قيمة إستردادية للمبنى القديم .

فمـــا هى التكلفة التى يجب على الشركة أن تقوم بإثباتها لكل من الأرض والمبانى ؟

	الأرض	المبانى
أ)	١٠٠٠٠٠	٥٢٢٠٠٠
ب)	١١٠٠٠٠	٥١٢٠٠٠
ج)	١٠٨٠٠٠	٥١٤٠٠٠
د)	١١٢٠٠٠	٥١٠٠٠٠

٦- وضح كيفية المعالجة المحاسبية المناسبة لكل نوع من أنواع المصروفات التالية :

أ - إنشاء سقف جديد لمبنى سبق انشاءه بتكلفة إجمالية ١٠٧٠٠٠ جنيه بياناتها كالتالى :

مواد	٨٩٠٠٠
عمالة	١٨٠٠٠
	١٠٧٠٠٠

ب- إحـــداث تعديلات بماكينة طبع وذلك بغرض زيادة طاقة الطبع وقد تكلفت التعديلات مبلغ ٤١٥٠٠ .

ج- مبنى تحت الإنشاء تم طلاؤه بتكلفة إجمالية قدرها ١٣٥٠٠٠ جنيه .

د - إجــراء عمــلية طــلاء سنوى لأحد المبانى بتكلفة إجمالية قدرها ٦٥٠٠٠ جنيه .

الحل المقترح :-

١- الإجابة الصحيحة (ج) ١٢٥٠٠ جنيه خسارة كالآتى :

ستكون الفترة من أول يناير ١٩٩٠ الى ٣٠ يونيه ١٩٩٧ عبارة عن ٧,٥ سنة .

لذا سيكون مجمع الإهلاك = $\frac{٢٠٠٠٠٠ \times ٧,٥}{٨}$ = ١٨٧٥٠٠ جنيه .

أى أن القيمة الدفترية للأصل = ٢٠٠٠٠٠ - ١٨٧٥٠٠ = ١٢٥٠٠ جنيه .

وحيث أن الأصل قد خرد بدون أى قيمة فتعتبر القيمة الدفترية لهذا الأصل خسارة .

٢- الإجابة الصحيحة (أ) ٤٥٠٠٠ جنيه كالآتى :-

يعتــبر مبــلغ ٣٥٠٠٠ جنيه هو القيمة العادلة للأصل المستبدل وبالتالى تكون تكلفة الأصل المقتنى = ٣٥٠٠٠ + ١٠٠٠٠ = ٤٥٠٠٠

٣- الإجابة الصحيحة (د) ١٠٦٧٠٠ جنيه كالآتى :-

تعتــبر كافــة التكاليف المذكورة ضمن النفقات التى ترتبط بشراء الأصل واللازمة لوضعه في مكانه وبالحالة التى يمكن إستخدامه فيها .

لذا يصبح المجموع :

سعر شراء	١٠٠٠٠٠
رسوم التسجيل	٢٠٠٠
قيمة هدم وازالة أنقاض	٣٥٠٠
تقسيم	١٢٠٠
المجموع	١٠٦٧٠٠

٤- الإجابة الصحيحة (ج) ٢٦١٤٠ جنيها كالآتى :-

تعتـبر كافـة التكاليف المذكورة ضمن النفقات التى ترتبط بشراء الأصل واللازمـة لوضـعه في مكانه وبالحالة التى يمكن إستخدامه فيها ما عدا تصليح عيوب التركيب لذا يصبح المجموع :

٢٤٠٠٠	سعر نقدى
١٤٤٠	ضريبة مبيعات
٢٠٠	تأميـن
٥٠٠	تركيب واختيار
٢٦١٤٠	المجموع

٥- الإجابة الصحيحة (د) ١١٢٠٠٠ للأرض ، ٥١٠٠٠٠ للمبانى كالآتى :

تكـلفة الأرض يجـب أن تشـتمل على كافة التكاليف التى تنفق للتوصل بالأرض الى الحالة التى يمكن استخدامها فيها :

١٠٠٠٠٠	قيمة الشراء
٨٠٠٠	تكلفة هدم المبنى الجديد
٤٠٠٠	رسوم تسجيل عقد الملكية
١١٢٠٠٠	الإجمالى

تكلفة المبنى :

٥٠٠٠٠٠	تكلفة الإنشاء
١٠٠٠٠	أتعاب المهندس الإستشارى
٥١٠٠٠٠	الإجمالى

٦- (أ) تـتوقف المعالجـة المحاسبية المقترحة بالنسبة لإنشاء سقف جديد عـلى القـرار المـبدئى فيما يتعلق بإعتبار ما اذا كان السقف الجديد

أفضل من السقف القديم فاذا كان السقف الجديد أفضل ففى هذه الحالة يتم معالجة هذه النفقة كتحسينات . ويكون الإجراء المحاسبى المناسب رسملة تكلفة السقف الجديد وحذف تكلفة السقف القديم من الدفاتر ، أما إذا لم يكن السقف الجديد أفضل فإنه ينبغى تحميل النفقة على حساب المصروفات .

(ب) تعتبر هذه النفقة رأسمالية حيث أنها أدت الى زيادة الطاقة الفعلية لماكينة الطبع .

(ج) حيث أن المبنى تحت الإنشاء ولم يستكمل فإن عملية الطلاء تعتبر مكملة لمكونات المبنى بناء على ذلك تعتبر تكلفة الطلاء جزء من عناصر التكلفة الرأسمالية للمبنى وعلى ذلك ينبغى رسملة هذه النفقة .

(د) تعتبر نفقة الطلاء السنوى للمبنى نفقة صيانة واصلاح دورى عادية وعلى ذلك يتم معالجة هذه النفقة كمصروفات صيانة واصلاح .

٣- حالة عملية :-

١- قام بنك بإنشاء مقر لأحد فروعه تكلف ٥ مليون جنيه ثم قام بإضافة مبلغ ٥٥٠ ألف جنيه تمثل فائدة إفتراضية محسوبة بواقع ١١% وهو سعر الفائدة الذى يمنح للعملاء عن ودائعهم لمدة سنة .

ما الرأى المحاسبى المهنى في هذا التصرف ؟

٢- اقترضت أحد الشركات المساهمة القروض التالية لتمويل أصل ثابت ما زال في مرحلة الإنشاء :

في ٢٠٠١/١/١ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه .

في ٢٠٠١/٧/١ ١٠٠٠٠٠٠ دولار .

وقـامت الشـركة بدفـع فوائد عن هذه القروض بلغت ٨٠٠٠٠ جنيه ، ٢٠٠٠٠ دولار .

وقيدت مستحقات فوائد تخص العام عن هذه القروض بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه ، ١٠٠٠٠ دولار .

ودفعت عمولات ومصاريف بلغت ١٤٠٠٠ جنيه ، ١٠٠٠٠ دولار .

فاذا كان سعر الدولار ٣,٤ :

المطلوب :-

(١) حساب نسبة الرسملة .

(٢) إذا كان المبلغ المتفق على انشاء الأصل حتى ٢٠٠٠/١٢/٣١ هو :

(أ) ٢٧٠٠٠٠٠ جنيه .

(ب) ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه .

(ج) ٤٤٠٠٠٠٠ جنيه .

المطـلوب حساب المبلغ الممكن رسملته في كل حالة من الحالات الثلاثة السابقة .

الحل :-

١- يعتـبر تصرف البنك غير سليم حيث أن رسملة تكلفة الإقتراض التى سـمحت بها المعالجة البديلة بالمعيار المحاسبى تشترط حدوث تكلفة إقتراض فعلا على قروض تم الحصول عليها خصيصا لإنشاء الأصل ولهذا فهى يطلق عليها التكلفة التى كان يمكن تجنبها لو لم يتم الإتفاق على الأصل وهو الأمر الذى لا يتوافر في حالتنا هذه .

٢- (١)

$$\text{معدل الرسملة} = \frac{\text{تكلفة الإقتراض}}{\text{المتوسط المرجح للقروض خلال الفترة}}$$

تكلفة الإقتراض :

	بالدولار	المعادل بالمصرى	بالمصرى	اجمالى
فوائد مدفوعة	٢٠٠٠٠	٦٨٠٠٠	٨٠٠٠٠	١٤٨٠٠٠
فوائد مستحقة	١٠٠٠٠	٣٤٠٠٠	٤٠٠٠٠	٧٤٠٠٠
عمولات ومصاريف	١٠٠٠٠	٣٤٠٠٠	١٤٠٠٠	٤٨٠٠٠
				٢٧٠٠٠٠

المتوسط المرجح للقروض خلال الفترة = $\frac{(١٠٠٠٠٠٠ \times ١٢) + (١٠٠٠٠٠٠ \times ٣,٤ \times ٦)}{١٢}$

$= \frac{١٢٠٠٠٠٠٠ + ٢٠٤٠٠٠٠٠}{١٢} = \frac{٣٢٤٠٠٠٠٠}{١٢} = ٢٧٠٠٠٠٠$.

معدل الرسملة = $\frac{٢٧٠٠٠٠}{٢٧٠٠٠٠٠}$ = ١٠% .

(٢) المبلغ الممكن رسملته :-

حالة (أ) = $٢٧٠٠٠٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠}$ = ٢٧٠٠٠٠ جنيه .

حالة (ب) = $٢٠٠٠٠٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠}$ = ٢٠٠٠٠٠ جنيه .

حالة (ج) = $٤٤٧٠٠٠٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠}$ = ٤٤٠٠٠٠ جنيه .

وحيث أن حالة (ج) أظهرت ناتجا ٤٤٠٠٠٠ جنيه وهو ما يزيد عن المبلغ المدفوع كتكلفة إقتراض لذا لا يمكن رسملة المبلغ كله ويرسمل مبلغ في حدود تكلفة الإقتراض الفعلية وهى ٢٧٠٠٠٠ جنيه فقط .

٤- حصلت الشركة العامة للصناعات الحديثة على قرض طويل الأجل قيمته ٣ مليون جنيه بفائدة مقدارها ١٢% سنويا تسدد في ٣١ ديسمبر من كل عام وذلك لإستخدام هذا القرض في تمويل إنشاء مبنى جديد للمصنع ، وقد وضع البنك مبلغ القرض تحت تصرف الشركة في ١٩٩٤/١٢/٣١ على أن يتم سداد هذا القرض في ١٩٩٩/١٢/٣١ بخلاف الفوائد التى تسدد سنويا . وقامت الشركة بسداد قيمة المستخلصات الآتية المرتبطة بهذا المبنى خلال عام ١٩٩٥ :-

٣٦٠٠٠٠ جنيه في ١٩٩٥/٣/١

٦٠٠٠٠٠ جنيه في ١٩٩٥/٦/١

١٥٠٠٠٠٠ جنيه في ١٩٩٥/٧/١

١٢٠٠٠٠٠ جنيه في ١٩٩٥/١٢/١

وقد أمكن لمعاونيك الحصول على البيانات الأخرى الآتية :-

١- يستحق على الشركة العامة للصناعات الحديثة ديون أخرى طويلة الأجل ، تتمثل في قرض طويل الأجل بمبلغ ٤ مليون جنيه بمعدل فائدة سنوى ١٣% كانت الشركة قد حصلت عليه من بنك التنمية الصناعى في ١٩٨٨/١/١ ويستحق السداد في ١٩٩٨/١٢/٣١ ، وأوراق دفع طويلة الأجل بمبلغ ١,٦ مليون جنيه بمعدل فائدة ١٠% سنويا كانت الشركة قد وقعتها لصالح أحد الموردين في ١٩٩٢/١/١ وتستحق السداد أيضا في ١٩٩٨/١٢/٣١ .

٢- يتضمن المستخلص الذى سدد في ١٩٩٥/٣/١ مبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه تمثل تكاليف تجهيز الأرض وتسويتها .

٣- بلغت قيمة الفوائد الدائنة التى حصلت عليها الشركة خلال عام ١٩٩٥ من البنك مبلغ ٤٩٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

١- تحديد قيمة الفوائد التى يمكن رسملتها واضافتها لقيمة المبانى خلال عام ١٩٩٥ .

٢- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات استحقاق الفوائد وما يتم تحميله منها لحساب الأرباح والخسائر وما يتم رسملته خلال عام ١٩٩٥ .

- يقضى معيار المحاسبة الدولى رقم (٢٣ والمصرى رقم ١٤) بوجوب معالجة تكاليف الإقتراض كمصروفات تحمل للفترة التى تستحق عنها هذه التكلفة (الفوائد) ما لم يكن من الممكن رسملة هذه التكلفة وتحميلها لتكلفة أحد الأصول المؤهلة لتحمل تكاليف الإقتراض . ويمكن رسملة تكاليف الإقتراض إذا كانت هذه التكلفة مرتبطة ارتباطا مباشرا بعملية إقتناء أحد الأصول أو إنشائه أو إنتاجه . وتعتبر تكاليف الإقتراض مرتبطة ارتباطا مباشرا بعملية إقتناء الأصل أو إنشائه أو إنتاجه إذا كان من الممكن تجنب هذه التكلفة وعدم تحملها لو أن هذا الأصل لم يتم إقتنائه أو إنشائه أو إنتاجه فكان من الممكن تجنب الإنفاق عليه ومن ثم يكون من الممكن تجنب تكاليف الإقتراض اللازم لمواجهة هذا الإنفاق .

- وبناء على ما تقدم فإن تكلفة الإقتراض التى يمكن رسملتها في الحالة الخاصة بالشركة العامة للصناعات الحديثة هى الفائدة التى تحملتها الشركة وكان من الممكن تجنبها لو أن الشركة لم تقم بالإنفاق على إنشاء وتجهيز المبنى الجديد للمصنع . وبعبارة أخرى فإن تكاليف الإقتراض التى يمكن رسملتها في هذه الحالة هى الفوائد التى تحملتها الشركة لسداد قيمة المستخلصات الخاصة بهذا المبنى الجديد . ويمكن حسابها كما يلى :-

١- الفوائد التى يمكن رسملتها :

تاريخ المستخلص	مبلغ المستخلص	معدل الفائدة	المدة	الفائدة المستحقة
١٩٩٥/٣/١	٣٦٠٠٠٠	× ١٢%	١٢/١٠	٣٦٠٠٠ جنيه
١٩٩٥/٦/١	٦٠٠٠٠٠	× ١٢%	١٢/٧	٤٢٠٠٠ جنيه
١٩٩٥/٧/١	١٥٠٠٠٠٠	× ١٢%	١٢/٦	٩٠٠٠٠ جنيه
١٩٩٥/١٢/١	١٢٠٠٠٠٠	× ١٢%	١٢/١	١٢٠٠٠ جنيه
اجمالى الفوائد التى يمكن رسملتها (كان من الممكن تجنبها في جالة عدم اقامة المبنى) .				١٨٠٠٠٠ جنيه

٢- اجمالى الفوائد المستحقة على الشركة عن عام ١٩٩٥ :-

الفائدة على قرض تمويل المبنى = ٣٠٠٠٠٠٠ × ١٢% = ٣٦٠٠٠٠ ج .

الفائدة على بنك التنمية الصناعى = ٤٠٠٠٠٠٠ × ١٣% = ٥٢٠٠٠٠ ج

الفائدة على أوراق الدفع = ١٦٠٠٠٠٠ × ١٠% = ١٦٠٠٠٠ ج

اجمالى الفوائد المدينة المستحقة على الشركة عن عام ١٩٩٥ = ١٠٤٠٠٠٠ ج

- الفوائد التى يمكن رسملتها = ١٨٠٠٠٠ ج

اذن الفوائد المدينة التى يجب تحميلها كمصروفات = ٨٦٠٠٠٠ ج

وبذلك تكون قيود اليومية اللازمة لإثبات إستحقاق الفوائد هى كما يلى :-

مدين	دائن	البيان
١٠٤٠٠٠٠		من حـ / الأرباح والخسائر
	١٠٤٠٠٠٠	الى حـ / فائدة مستحقة
		إثبات إستحقاق الفائدة المدينة
		من مذكورين
١٨٠٠٠٠		حـ / المبانى
٨٦٠٠٠٠		حـ / الأرباح والخسائر
	١٠٤٠٠٠٠	الى حـ / الفوائد المدينة
		تحميل حـ / المبانى بقيمة الفوائد المرسملة وتحميل باقى الفوائد كمصروفات لحساب الأرباح والخسائر .

٩٤٠٠٠		من حــ / الفوائد الدائنة
	٤٩٠٠٠	الى حــ / الأرباح والخسائر
		قفل حــ / الفوائد الدائنة وإعتبارها ايرادات تحمل لحساب الأرباح والخسائر

ويلاحظ أنه لم يتم إجراء مقاصة بين العوائد المدينة والفوائد الدائنة .

٥- تناول المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢٣) والمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٤) بإعتبارها جزءا من التكلفة التاريخية لإقتناء أصول معينة ويتطلب هذا المعيار أن تتبع كل منشأة سياسة ثابتة لرسملة تكاليف الإقتراض المتعلقة بالأصول التى تستلزم فترة زمنية طويلة نسبيا حتى يتسنى إعدادها وتجهيزها للقرض أو الأغراض التى إقتنيت من أجلها أو إتاحتها للبيع للغير مع تطبيق هذه السياسة المحاسبية بصورة مستمرة تتصف بالثبات .

- إكتب بحثا توضح فيه الآتى :-

١- مبررات وإعتراضات رسملة تكاليف الإقتراض .

٢- متى ترسمل تكاليف الإقتراض ومتى تبدأ ومتى تتوقف ؟

٣- كيف تتحدد قيمة ما تتم رسملته من تكاليف الإقتراض وكيف يحدد معدل الرسملة ؟

٤- الآثار الضريبية لرسملة تكاليف الإقتراض في ضوء القوانين الضريبية المصرية السارية .

٥- كيف يتم الإفصاح عن الرسملة بالقوائم المالية ؟

الإجابة :-

١- مبررات وإعتراضات رسملة تكاليف الإقتراض :

أ – المبررات :-

١- أن تكاليف الإقتراض التى تترتب على إقتناء أصل ما لا تختلف في جوهرها عن أى عنصر من عناصر التكاليف التى ترسمل عادة .
فاذا كان هناك أصل يتطلب إنقضاء فترة زمنية لإعداده للغرض الذى اقتنى من أحله فإن تكاليف الإقتراض التى يتم تحملها خلال هذه الفترة والناجمة عن عمليات إتفاق على هذا الأصل تمثل جزءا من تكلفة إقتنائه .

٢- أن عدم رسملة تكاليف الإقتراض يؤدى الى تخفيض الأرباح الجارية كنتيجة مترتبة على إقتناء الأصل .

٣- توفر الرسملة إمكانية أكبر للمقارنة بين تكاليف تلك الأصول التى تدفع قيمتها على مراحل خلال فترات إنشائها أو تكوينها وتلك الأصول التى تدفع قيمتها دفعة واحدة عند إتمامها .

ب- الإعتراضات :-

١- أن تكاليف الإقتراض يتم تحملها من أجل دعم كافة أنشطة المنشأة ككل وأن أى محاولة لربط تكاليف الإقتراض بأصل معين تعد محاولة تحكمية .

٢- تسفر رسملة تكاليف الإقتراض عن أصول تحمل بتكاليف مختلفة عما تحملت به أصول أخرى ومن نفس النوع إعتمادا على طريقة التمويل .

٣- يؤدى تحميل تكاليف الإقتراض لحساب الأرباح والخسائر الى إعداد قوائم مالية تظهر نتائج أكثر صلاحية للمقارنة بين فترة وأخرى الأمر

الذى يتيح مؤشرا أفضل للتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة ، هذا بالإضافة الى أن تكاليف الفوائد تتذبذب مع مستويات الإقتراض وأسعار الفائدة التى تتسبب في هذه التكاليف وليس مع عمليات إقتناء الأصل .

٢- متى ترسمل تكاليف الإقتراض :

ترسمل تكاليف الإقتراض متى كانت هذه التكاليف هامة للمنشأة وتكون هناك لتكوين أصول ما يحتاج الأمر الى إنقضاء فترة زمنية طويلة حتى يتسنى تجهيزها للأغراض المطلوب إستخدامها أو لبيعها متى تتوقف رسملة تكاليف الإقتراض :

أ - عندما يصبح الأصل معدا للإستخدام وذلك بالنسبة للعقارات والآلات والمعدات .

ب- عند بدء عمليات تشغيل ما تم تنفيذه من مشروعات إستثمارية .

جـ- عند تجهيز أصل معدا للإستخدام أو البيع وذلك بالنسبة للمخزون الذى يتطلب تحضيره في صورة قابلة للبيع إنقضاء فترة زمنية طويلة نسبيا وكذلك الأمر بالنسبة لمشروعات التجمعات العقارية وغيرها من المشروعات طويلة الأجل للتنمية والتطوير .

د - لا يجوز رسملة تكاليف الإقتراض بالنسبة للمخزون الذى يجرى تصنيعه بصورة دورية أو يتيح بكميات كبيرة على نحو متكرر .

هـ- عندما يتم إنشاء الأصل على أجزاء بحيث يكون أى جزء يستكمل على حدة صالح للإستخدام بينما يستمر العمل في إنشاء الإجزاء

الأخرى لذات الأصل يجب إيقاف رسملة تكاليف الإقتراض عن كل جزء يكتمل إنشاؤه .

و – إذا صادف إنشاء الأصل عقبات طارئة ترتب عليها توقف العمل به حتى تستأنف أعمال الإنشاء مرة أخرى .

٣– كيف تتحدد القيمة التى يتم رسملتها :

تتحدد قيمة ما تتم رسملته من تكاليف الإقتراض بذلك الجزء من التكاليف الكلية للإقتراض التى تكبدتها المنشأة والذى كان في الإمكان تجنبه لو لم يتم الإنفاق على الأصل .

– كيف يحدد معدل الرسملة :

يحدد معدل الرسملة من واقع قسمة اجمالى تكاليف الإقتراض على جملة القروض القائمة خلال الفترة المحاسبية .

٤– الآثار الضريبية :

تسمح القوانين المصرية السارية في شأن الضرائب الى دخول منشآت العمال بمعالجة الفوائد وتكاليف الإقتراض كأعباء واجبة الخصم قبل الوصول الى صافى الربح الخاضع للضرائب .

كما أن معالجة فوائد القروض وتكاليف الإقتراض برسملتها وتحميلها على الأصول الثابتة القابلة للإهلاك قد يسفر عن إهلاك دورى أكبر نسبيا لو لم يتم الرسملة والإهلاك بصفة عامة يعالج ضريبيا كعبء غير نقدى مسموح بخصمه قبل الوصول لصافى الربح الخاضع للضريبة .

٥- كيف يتم الإفصاح عن الرسملة :

يجب الإفصاح عن الرسملة في القوائم المالية أو في الإيضاحات المتممة لها عن قيمة تكاليف الإقتراض التى تم رسملتها خلال الفترة المحاسبية المعد عنها هذه القوائم .

٦- قامت احدى الشركات بشراء مخزون في منطقة تزداد فيها أسعار الأراضى بصورة سريعة . ويحاول مراقب حسابات الشركة مع نائب رئيس مجلس الإدارة للشئون المالية توزيع تكلفة الشراء بين الأرض والمبنى . حيث يفضل المراقب - الذى يراعى أن الإهلاك لا يمكن حسابه الا للمبانى فقط - تدنيه قيمة الأرض وتخصيص نسبة عالية جدا من التكلفة للمبنى نفسه بما يؤدى لتخفيض الدخل الخاضع للضريبة وضريبة الدخل نفسها . في حين يرى نائب الرئيس أن التوزيع يجب أن يراعى القيمة المتزايدة للأراضى بغض النظر عن الإهلاك المحتمل للمبنى . ويرى أن صافى دخل الشركة سوف يتأثر بصورة سلبية بهذا الإهلاك الزائد وأن سعر سهم الشركة سوف ينخفض .

المطلوب :-

أ - ما هى القضايا الأخلاقية التى تتضمنها هذه الحالة ، إن وجدت ؟

ب- ما هى المصالح المتناقضة للأطراف التى تشملها هذه الحالة ؟

ج- كيف يجب توزيع هذه التكاليف ؟ ولماذا ؟

٧- إشترت شركة أرض كموقع لمصنع بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ جنيه ، وتتطلب عمليات إزالة المبانى القديمة على الأرض وإقامة المصنع ستة شهور . وقد تحملت الشركة لإزالة المبانى القديمة مبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه وباعت نفاية المبنى بمبلغ ٤٣٠٠ جنيه . كما سددت أتعاب قانونية خاصة بفحص وتحرير العقود

قدرها ٢٩٠٠ جنيه وسددت لشركة هندسية مبلغ ٢٢٠٠ جنيه لإجراء مسح للأرض ومبلغ ٦٨٠٠٠ جنيه لعمل تصميم للمصنع . علما بأن مسح الأرض يلزم إجراؤه قبل عمل التصميم المحدد للمصنع . وتبلغ تكلفة تأمين نقل الملكية ١٨٠٠ جنيه ، كما بلغت أقساط التأمين المسددة خلال الإنشاء ٦٠٠٠ جنيه ، وبلغت تكاليف الإنشاء المستحقة للمقاولين ٢٨٤٠٠٠٠ ج تسددها الشركة على قسطين هما ١٢٠٠٠٠٠ في نهاية ثلاثة شهور ، ١٦٤٠٠٠٠ عند الإتمام . وتحملت الشركة تكلفة تمويل قدرها ١٣٥٠٠٠ جنيه لتمويل عملية الإنشاء..

والمطلوب :- تحديد تكلفة الأرض وتكلفة المبنى التى يلزم تسجيلها في سجلات الشركة بإفتراض أن مسح الأرض كان بهدف اقامة البناء عليها .

٨- فيما يلى بعض عمليات إقتناء الأصول الثابتة التى قامت بها بعض الشركات :-

١- إشترت شركة معدات مكتبية بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه بخصم ٢% للسداد خلال ١٠ أيام وأجل سداد قدره ٣٠ يوما . ولأن الشركة تنوى الإستفادة من الخصم فانها لم تجر أية قيود لحين سداد القيمة ، وكان القيد كما يلى :

٤٠٠٠٠		من حـ / معدات مكتبية
	٣٩٢٠٠	الى حـ / النقدية
	٨٠٠	الى حـ / خصم المشتريات

٢- تلقت شركة أخيرا قطعة أرض بدون تكلفة من الحكومة لحفزها على اقامة مشروعاتها . وبلغت القيمة التقديرية للأرض ٣٥٠٠٠ جنيه ولم تقم الشركة بإجراء أية قيود لتسجيل الأرض لأنها بلا تكلفة ظاهرة .

٣- قامت شركة ببناء مخزن بتكلفة ٧٠٠٠٠٠ جنيه . وكان في إمكانها شراء المبنى بتكلفة ٨٥٠٠٠٠ جنيه . وقام مراقب الشركة بإجراء القيد التالى :

٨٥٠٠٠٠		من حـ / المخازن
	٧٠٠٠٠٠	الى حـ / النقدية
	١٥٠٠٠٠	الى حـ / ربح إنشاء

٩- إشترت شركة معدات مخزنية بسداد مقدم قدره ٣٠٠٠ جنيه وتوقيع ورقة دفع مدتها سنة بمبلغ ٢٣٠٠٠ جنيه ومعدل فائدة ١٢% وتم تسجيل عملية الشراء كما يلى :-

٢٨٧٦٠		من حـ / معدات مخزنية
	٣٠٠٠٠	الى حـ / النقدية
	٢٣٠٠٠	الى حـ / أوراق الدفع
	٢٧٦٠	الى حـ / فوائد مستحقة

والمطلوب :- إجراء القيود التى كان يجب إجراءها في تاريخ كل عملية إقتناء من العمليات السابقة .

١٠- في ١ أغسطس ١٩٩٣ قامت شركة (أ) بمبادلة أصول انتاجية مع شركة (ب) . وفيما يلى بعض الحقائق المتعلقة بهذه الأصول :-

	أصول (أ)	أصول (ب)
التكلفة الأصلية	٩٦٠٠٠	١١٠٠٠٠
مجمع الإهلاك (حتى تاريخ التبادل)	٤٠٠٠٠	٥٢٠٠٠
القيمة السوقية العادلة في تاريخ التبادل	٦٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
النقدية التى تلقتها شركة (ب)		٢٠٠٠٠
النقدية التى سددتها شركة (أ)	٢٠٠٠٠	

والمطلوب :-

أ - إفترض أن اصول شركة (أ) ، أصول شركة (ب) غير متماثلة وسجل عملية التبادل لدى كل من الشركتين طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ب- إفترض أن أصول شركة (أ) ، أصول شركة (ب) متماثلة وسجل عملية التبادل لدى كل من الشركتين طبقا للمعايير المحاسبية .

١١- تقوم شركة مصر للطيران في الوقت الحالى بدراسة عملية تطوير أسطولها الجوى مما يستلزم تغيير بعض طائراتها ، وسوف تستغرق عملية وصول الطائرات الجديدة مدة ٣ سنوات ، وتقوم الشركة خلال هذه السنوات الثلاث بسداد مبالغ تحت حساب شراء هذه الطائرات ، ولا تستطيع الشركة الإعتماد على رأس المال العامل في تمويل شراء هذه الطائرات ، مما يحتم على الشركة أن تلجأ الى افقتراض لسداد المدفوعات المطلوبة لهذا الغرض .

ولما كانت المبالغ المراد إقتراضها كبيرة ومعدل الفائدة على الإقتراض مرتفع ، فقد قدرت إدارة الشركة أن تكلفة الفوائد في العام الثانى سوف تبلغ حوالى ثلث قيمة الأرباح المتوقع تحقيقها في هذا العام قبل الفوائد والضرائب ، كما سوف تبلغ نصف هذه الأرباح قبل الفوائد والضرائب في العام الثالث .

فإذا علمت أن تجديد هذه الطائرات سوف يترتب عليه أن تتضاعف قدرة الشركة على نقل الركاب دون زيادة عدد الطائرات رغم الزيادة الكبيرة في حجم الإستثمار في هذا الطائرات ، وأن العمر الإفتراضى للطائرة يقدر بمدة ٧ سنوات .

فالمطلوب :-

(أ) إعداد تقرير يوضح المعالجة المحاسبية المقترحة للفوائد خلال فترة تغير أسطول الطائرات وذلك في ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية .

(ب) يبلغ ثمن شراء إحدى الآلات ١٦٠٠٠٠ جنيه ، وتبلغ التكاليف الأخرى المرتبطة بنقل هذه الآلة والتأمين عليها وتركيبها وإعداد التوصيلات

الكهربائية الخاصة بها ٢٨٠٠٠ جنيه ، ويقدر العمر الإفتراضى لهذه الآلة بـــ ١٠ سنوات ، وليس للآلة قيمة تخريدية في نهاية عمرها الإفتراضى .

ويقترح صاحب المصنع معالجة هذه التكاليف الأخرى المرتبطة بالآلة ومقدارها ٢٨٠٠٠ جنيه على أنها مصروفات تحمل للفترة التى تم خلالها إقتناء هذه الآلة ، وذلك للأسباب الآتية :-

١- أن هذه التكاليف لا يمكن إستردادها في حالة التفكير في بيع هذه الآلة .

٢- أن تحميل هذه التكاليف لن يساعد على تقريب تكلفة الآلة لسعرها السوقى خلال سنوات إستخدام هذه الآلة بسبب إمكانية تغير مستويات وظروف العرض والطلب في المستقبل .

٣- أن تحميل هذه التكاليف للمصروفات الخاصة بالفترة سوف يترتب عليه تخفيض فورى في مقدار الضرائب التى ستتحملها الشركة خلال العام .

والمطلوب :

إبداء رأيك الفنى في ما أثاره صاحب المصنع مع توضيح المعالجة المحاسبية المقترحة في ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية .

الإجابة :-

(أ) المطلوب في هذه الحالة إعداد تقرير يوضح المعالجة المحاسبية المقترحة للفوائد خلال فترة تغيير أسطول الطائرات ، وذلك في ضوء معايير المحاسبة الدولية .

ومن المعروف أن هناك ثلاث إتجاهات مختلفة لمعالجة الفوائد التى تتحملها المنشآت عند إقتراضها لتمويل عمليات إنشاء أو تكوين الأصول الثابتة ، وذلك على النحو التالى :-

الإتجاه الأول :

أن تعالج جميع الفوائد على أنها نفقات ايرادية (مصروفات) يتم تحميلها للفترة الزمنية التى تستحق عنها تلك الفوائد ولا يتم رسملة أى جزء من هذه الفوائد على إعتبار أن الفوائد تعتبر تكلفة تمويل ولا تمثل جزء من تكلفة إنشاء أو تكوين الأصول الثابتة ويبرر أصحاب هذا الإتجاه وجهة نظرهم بأنه لو تم تمويل إنشاء أو تكوين الأصول الثابتة عن طريق زيادة رأس المال وليس عن طريق الإقتراض ، فإن المنشأة لن تتحمل أية فوائد في هذه الحالة ومن ثم لا تطرح أصلا فكرة رسملة هذه الفوائد .

الإتجاه الثانى :

أن يتم برسملة تكاليف الفوائد الفعلية المرتبطة بالقروض المستخدمة في تمويل الأصول الثابتة التى يتم إنشاؤها أو تكوينها ، بإعتبار أن هذه الفوائد كان من الممكن تجنبها لو لم تقم المنشأة بالإقتراض من أجل إنشاء أو تكوين هذه الأصول . ويبرر أصحاب هذا الإتجاه وجهة نظرهم بأن حساب التكلفة الفعلية للأصول الثابتة يتطلب برسملة جميع التكاليف الفعلية المرتبطة بانشاء أو تكوين هذا الأصل بما في ذلك الفوائد التى تتحملها المنشأة عن القروض التى لم تكن المنشأة لإقتراضها لولا أنها قررت انشاء أو اقتناء هذه الأصول . ويعترض البعض على هذا الإتجاه حيث يترتب عليه إختلاف تكلفة الأصل

بإختلاف الطريقة المتبعة في تمويل عملية الإنشاء أو التكوين الخاصة بهذا الأصل .

الإتجاه الثالث :

أن يتم رسملة تكاليف الأموال المستخدمة في إنشاء الأصل سواء كانت هذه الأموال مقترضة أو مدبرة من الموارد الذاتية للمنشأة أو تم تدبيرها عن طريق زيادة رأس المال ، وذلك بإعتبار أن تكاليف التمويل (سواء كانت تكاليف تمويل فعلية مرتبطة بالإقتراض أو كانت تكاليف تمويل محسوبة Imputed يتم حسابها عن الأموال المستخدمة في التمويل باستخدام مفهوم تكلفة الفرصة البديلة) تعتبر شأنها شأن باقى تكاليف الإنشاء أو التكوين الأخرى الخاصة بالأصول الثابتة . ويعترض البعض على هذا الإتجاه بحجة أن عملية حساب تكلفة الفرصة البديلة للأموال المستخدمة في تمويل إنشاء الأصول تعتبر عملية لا تخضع للمعايير الموضوعية في ظل الإعتماد على نظام التكاليف الفعلية .

معيار المحاسبة الدولى رقم (٢٣) والمصرى رقم (١٤) الخاص بتكاليف الإقتراض :

ينص معيار المحاسبة الدولى رقم (٢٣ والمصرى رقم ١٤) على معالجة تكاليف الإقتراض على أنها مصروفات يتم تحميلها لنفس الفترة التى تستحق عنها هذه التكلفة ، ما لم يتم رسملة هذه التكلفة كجزء من تكلفة إنشاء أو تكوين الأصل الثابت ، وذلك في حالة إذا تم إقتراض الأموال خصيصا لغرض الحصول على الأصل . وعندئذ تكون تكاليف الإقتراض التى يمكن رسملتها هى تكاليف الإقتراض التى يمكن رسملتها هى تكاليف الإقتراض الفعلية

المرتبطة بهذه القروض أثناء فترة إنشاء أو تكوين الأصل مخصوماً منها إيرادات الإستثمارات التى قد تنتج عن الإستثمار المؤقت لهذه الأموال المقترضة ، ويشترط للبدء في رسملة تكاليف الإقتراض وفقا لمعيار المحاسبة الدولى رقم (٢٣) والمصرى رقم (١٤) ما يلى :-

١- أن يكون الإنفاق على إقتناء الأصل قد تم فعلا .

٢- أن يكون قد تم إقتراض الأموال فعلا لتمويل إقتناء الصل .

٣- أن تكون الأنشطة اللازمة لتجهيز الأصل يكون صالحا للإستخدام قد بدأت ولم تنته بعد .

هذا ويشترط المعيار أيضا أن يتم التوافق عن رسملة تكاليف الإقتراض خلال الفترات التى يتوقف فيها تجهيز الأصل ليكون صالحا للإستخدام على أن تستأنف عملية رسملة الفوائد عندما يبدأ تجهيز الأصل مرة أخرى .

وأخيرا فإن معيار المحاسبة الدولى رقم (٢٣) يتطلب التوقف تماما عن رسملة تكاليف الإقتراض عندما يتم الإنتهاء من تجهيز الأصل ، ويتم معالجة تكاليف الإقتراض بعد ذلك على أنها مصروفات يتم تحميلها للفترات الزمنية التى تستحق عنها تلك التكاليف .

وفى ضوء ما تقدم فإن تكاليف الإقتراض المرتبطة بتطوير السطول الجوى لشركة مصر للطيران يمكن رسملتها خلال فترة الثلاث سنوات الأولى التى تكون الشركة خلالها قد :-

١- إقترضت مبالغ لسداد دفعات تحت حساب شراء هذه الطائرات .

٢- قامت فعلا بسداد هذه المبالغ وتحملت في سبيل ذلك تكاليف تمويل .

٣- أن هذه الفترة ضرورية لتجهيز أسطول الطائرات الجديد للشركة .

هذا ويجب التوقف تماما عن رسملة تكاليف الإقتراض بمجرد وصول الطائرات على أن يتم إهلاك تكلفة الطائرات (بما في ذلك تكاليف الإقتراض التى تم رسملتها) خلال سنوات العمر الإفتراضى لهذه الطائرات (٧ سنوات) أما أى تكاليف إقتراض أخرى يتم تحميلها نتيجة هذا الإقتراض بعد مضى الثلاث سنوات الأولى فتعالج على أنها مصروفات تحمل للفترات الزمنية التى تستحق عنها هذه المصروفات .

(ب) المطلوب في هذه الحالة ابداء الرأى الفنى في معالجة التكاليف الأخرى المرتبطة بإقتناء الأصل الثابت مثل تكاليف نقل الآلة والتأمين عليها وتركيبها وإعداد التوصيلات الكهربائية الخاصة بها والا قدرت بمبلغ بمبلغ ٢٨٠٠٠ جنيه وذلك في ضوء معايير المحاسبة الدولية . مع العلم بأن صاحب المصنع كان قد إقترح معالجة هذه التكاليف كمصروفات يتم تحميلها للفترة التى إستحقت خلالها هذه التكاليف دون رسملة هذه التكاليف والإكتفاء بحساب تكلفة الآلة على اساس ثمن شرائها الذى يبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه .

وفى الواقع فإن معيار المحاسبة الدولى رقم (١٦) والمصرى رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة قد نص على أن تحسب قيمة الأصول الثابتة على أساس التكلفة ، كما نص المعيار على أن تكلفة الأصل الثابت تتكون من ثمن شراء الأصل متضمنا قيمة الضرائب الجمركية وضريبة المشتريات (المبيعات) غير المستردة وجميع التكاليف المباشرة الأخرى اللازمة لجعل الأصل صالحا للإستخدام في الغرض الذى تم إقتناء الصل من أجله ، وعلى الأخص :-

١- تكاليف إعداد وتمهيد الموقع الذى ينشأ به الأصل .

٢- تكاليف نقل ومناولة الأصل .

٣- تكاليف تركيب الأصل .

٤- الأتعاب المهنية مثل أتعاب المهندسين والفنيين المرتبطة بإنشاء وإقتناء الأصل .

وبناء على ما تقدم فإن تكلفة الآلة المقتناه تتكون من :-

- ثمن شراء الآلة ١٦٠٠٠٠ ج

- تكاليف النقل والتأمين والتركيب واعداد الوصلات الكهربائية ٢٨٠٠٠ ج

- تكلفة إقتناء الآلة ١٨٨٠٠٠ ج

وبالنسبة لما أثاره صاحب المصنع من أراء فانها محل انتقاد لما يلى :-

١- قد يكون صحيحا أن تكاليف النقل والتأمين والتركيب وإعداد الوصلات الكهربائية غير قابل للإسترداد حقيقة . ولكننا نود أن نوضح أن إقتناء هذه الآلة لم يكن يهدف الى اعادة بيعها وانما قد تم إقتناء هذه الآلة بهدف إستخدامها كأصل ثابت . ولا تستطيع المنشأة أن تستخدم هذه الآلة دون أن تتحمل هذه التكاليف الضرورية المرتبطة بإقتناء وترتيب الآلة وجعلها صالحة للإستخدام .

٢- قد يكون صحيحا أيضا أن تحميل هذه التكاليف لتكلفة الآلة لن يساعد على تقريب تكلفة الآلة لسعرها السوقى خلال سنوات إستخدام هذه الآلة بسبب إمكانية تغير مستويات وظروف العرض والطلب في المستقبل . وهنا نود أن نوضح حقيقتين هما :-

الحقيقة الأولى هى أن الهدف من المحاسبة عن الصول الثابتة ليس تقريب التكلفة للقيمة السوقية للأصل خلال سنوات إستخدامه وانما الهدف من المحاسبة عن الصول الثابتة هو حساب تكلفة إقتناء الأصل وتوزيعها على سنوات العمر الإفتراضى للأصل بالصورة التى تساعد على تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات .

الحقيقة الثانية هى أنه حتى لو كان الهدف هو تقريب القيمة الدفترية للأصل الى قيمته السوقية ، فإننا نود أن نشير الى أن القيمة السوقية تتغير بتغير عوامل العرض والطلب واتجاهات الأسعار والتضخم وما الى غير ذلك من عوامل أخرى بحيث قد تكون القيمة المتضمنة لهذه التكاليف هى أقرب الى القيمة السوقية من التكلفة التى لا تتضمن هذه التكاليف .

٢- أن القول بأن تحميل هذه التكاليف للمصروفات الخاصة بالفترة سوف يترتب عليه تخفيض فورى في مقدار الضرائب التى ستتحملها الشركة خلال العام مرهون بمدى قبول مصلحة الضرائب لهذه المعالجة . وحتى لو أن مصلحة الضرائب قد قبلت هذه المعالجة فان ذلك سوف يترتب عليه تخفيض في مقدار ضرائب العام الأول مع زيادة في مقدار الضرائب الخاصة بالأعوام التسعة التالية مما يجعل مقدار الضرائب المدفوعة خلال العشر سنوات التى يظل فيها الأصل صالحا للإستخدام ثابتة سواء تم رسملة هذه التكاليف أم حملت كمصروفات للسنة الأولى ، وقد يجد البعض أن ذلك يحقق فائدة للمنشأة اذا نظرنا الى القيمة الحالية للضرائب المسددة خلال السنوات العشر وليس لمجموع قيم الضرائب المسددة ، ولكن هذا أيضا يعتمد على إفتراض ثبات معدل سعر الضريبة خلال السنوات العشر ، أما لو كان من المنتظر إرتفاع سعر الضريبة في المستقبل يكون من الأفضل للمنشأة رسملة هذه التكاليف وأخيرا فإننا نود الإشارة الى أن تطبيق المبادئ المحاسبية ليس بالضرورة أن يكون متمشيا مع القواعد الضريبية فيمكن أن يتم رسملة هذه التكاليف محاسبيا وإعتبارها مصروف يحمل للفترة ضريبيا اذا سمحت قوانين الضرائب بذلك .

الفصل الرابع

الرأى المهنى للمراجع
من القياس المحاسبى للاهلاك
والمخصصات والاحتياطيات

الفصل الرابع

الرأى المهنى للمراجع من القياس المحاسبى للإهلاك والمخصصات والإحتياطيات

مقدمه :

يهتم هذا الفصل بدراسة الرأى المهنى للمراجع من القياس المحاسبى للإهلاك والمخصصات والإحتياطيات .

ويعتبر الإهلاك **Depreciation** هو المصطلح الذى يستخدم غالبا للإشارة الى انخفاض الخدمة المحتملة للأصول الثابتة الملموسة ، وفى حالة الموارد الطبيعية مثل البترول ومناجم الفحم يستخدم مصطلح النفاذ **Depletion** ، كما يطلق على تخفيض الأصول غير الملموسة كبراءة الإختراع أو الشهرة تعبير الإستناد أو الإطفاء **Amortization** .

ومن وجهة نظر المحاسبين فإن الإهلاك لا يمثل أسلوب تقويم وإنما وسيلة لتخصيص التكلفة ، فالأصول لا تهلك على أساس الإنخفاض في قيمتها السوقية العادلة وانما على أساس تحميل أعباء منتظمة على المصروفات ، ولذلك يعرف الإهلاك بأنه العملية المحاسبية الخاصة بتخصيص تكلفة الأصول الملموسة على المصروفات في الفترات التى يتوقع إستفادتها من استخدام الأصول الثابتة بطريقة منتظمة ومعقولة ، ولتحديد تكلفة الإهلاك يتعين القياس المحاسبى لتكلفة الأصول الثابتة الخاضعة للإهلاك وتقدير العمر الإنتاجى الإفتراضى للأصل

بالإضافة الى تحديد الطريقة الأفضل لتخصيص تكلفة هذا الأصل ، وتتضمن الإجابة على تلك التساؤلات في إجراء العديد من التقديرات لحساب رقم وحيد هو تكلفة الإهلاك الدورية .

وتعتبر المخصصات **Provision** فكرة اصطنعها المحاسب للتغلب على مشكلة القياس المحاسبى ونتيجة اقتضتها ضرورة قياس نتائج أعمال المنشأة في نهاية كل فترة من فترات حياتها الإنتاجية وكذلك نتيجة لإفتراض إستمرارية المنشأة **Going Concern** ، ويهدف تكوين المخصصات بصفة أساسية الى مقابلة خسائر ونفقات وأعباء تحملتها المنشأة في سبيل مباشرة أعمالها الا أنها غير معلومة أو محددة المقدار ، ولذلك يتعين على المحاسب خصمها من الإيرادات التى أسهمت في تحقيقها .

كما تعتبر الإحتياطيات **Reserves** من البنود الهامة التى تدعم المنشأة وتساعد على تقوية مركزها المالى ، وتلك الإحتياطيات تعد استعمالا للربح وليست عبئا عليه ، فلا مجال لتكوين الإحتياطيات ما لم تكون هناك أرباح تسمح بذلك ، ويقتصر استخدام مصطلح الإحتياطى للدلالة على المبالغ التى تخصص من الأرباح الصافية التى تحققها المنشأة لمقابلة أغراض أو تحقيق أهداف معينة .

ولأهمية تكوين الإهلاك والمخصصات والإحتياطيات ومشاكل القياس المحاسبية المرتبطة بكل منها ، يهتم هذا الفصل بدارسة الرأى المهنى للمراجع لقياس كل منها والمشاكل المرتبطة بذلك ، وتحقيقا لذلك ينقسم الفصل الى الموضوعات التالية :-

٤/١ الرأى المهنى للمراجع من القياس المحاسبى للإهلاك .

٤/٢ الرأى المهنى للمراجع من القياس المحاسبى للمخصصات والإحتياطيات .

٤/٣ حالات ومشاكل عملية .

٤/١ الرأى المهنى للمراجع من القياس المحاسبى للإهلاك

٤/١/١ مقدمة

في الفصل السابق تم الإشارة الى أن الأصول الثابتة كنفقات رأسمالية بمثابة مجمع للخدمات المستقبلة أو مصدر للخدمات التى ستحصل عليها المنشأة خلال فترة طويلة الأجل (أكثر من سنة) ، وقد تم إستعراض مشاكل القياس المحاسبى للأصول الثابتة سواء الخاصة بتحديد تكلفتها وعناصرها والقياس الأولى لإقتنائها أو القياس اللاحق لنفقاتها بعد إقتنائها ، وفى هذا الجزء سيتم الإهتمام بتحديد تكاليف الخدمات التى ستتحمل بها قائمة الدخل من تلك الأصول أو ما يعرف بالإهلاك **Depreciation** ، ويتعين التفرقة بين ذلك المصطلح الذى يعرف بأن تحميل منظمة لقيمة الأصول الثابتة القابلة للإهلاك والمستنفذة في أعمال المنشأة ، وبين إصطلاح الإطفاء أو تخفيض القيمة **Amortization** المرتبطة بالتكلفة المستنفذة من الأصول غير الملموسة كحقوق الإختراع ونفقات البحوث والتطوير ، وبين مصطلح النفاذ **Depletion** المرتبط بالتكلفة المقدرة للموارد الطبيعية المستخرجة مثل البترول والغازات والفحم والحديد .

ولاشك أن المحاسبة عن إهلاك الأصول الثابتة الملموسة يرتبط بشكل وثيق بعملية القياس المحاسبى للربح ، على إعتبار أن جزء من تلك الأصول يستنفذ في عملية توليد الإيرادات كل فترة محاسبية . وتطبيقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) والذى يناظر المعيار المحاسبى الدولى رقم (١١) بعنوان الأصول الثابتة واهلاكاتها تم النص على ضرورة تحميل القيمة القابلة للإهلاك لأى أصل من الأصول الثابتة بطريقة منتظمة على العمر الإفتراضى لتلك

الأصول ، ويجب أن تعكس طريقة الإهلاك الأسلوب الذى يتم به استفادة المنشأة من المنافع الإقتصادية للأصل .

فذلك الجزء اذن يهتم بمشاكل القياس المحاسبى للإهلاك المرتبطة بالأصول الثابتة الملموسة والموقف المهنى للمراجع ، وتحقيقا لذلك فسوف يتم دراسة طبيعة وأهمية الإهلاك ، وطرق حساب الإهلاك ، ومشاكل الإعتراف باهلاك الأصول الثابتة ، وتحديد العمر الإفتراضى للأصل ومدى إمكانية إعادة النظر فيه القابلة للإسترداد ، والإفصاح عن الإهلاك طبقا للمعايير المحاسبة .

٤/١/٢ طبيعة وأهمية الإهلاك

عرف المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) الاهلاك **Depreciation** بأنه عبارة عن [1]: -

الـــتحميل المـــنظم لـــلقيمة القابلة للأهلاك من الأصل على فترات العمر الافتراضـــى له . وتعرف القيمة القابلة للأهلاك **Depreciable amount** بانها تكـــلفة الأصل أو أى قيمة أخرى بديلة للأصل فى القوائم المالية ناقصا القيمة التخريدية له .

---

[1] أستخدم المعيار المحاسبى المصرى مصطلح الاهلاك بدلا من الاستهلاك اللفظ شائع الاستخدام فى الحياة العملية ، وقد ورد تعبير الاهلاك أيضا فى النظام المحاسبى الموحد بهدف تجنب الخلط بين استهلاك الأصول واستهلاك السلع والخدمات النهائية ، من جهه أخرى يتعين التفرقة بين مصطلح الاهلاك Deprecialtion المستخدم فى توزيع تكلفة المبانى ، السيارات ، الاثاث وغيرها من الأصول الثابتة المادية على الفترات المختلفة التى استفادت من خدماتها ، وبين اصطلاح الاستهلاك Amortization الذى يرتبط بتوزيع نفقات حقوق الطبع ، براءات الاختراع ، العلامات التجارية ، شهرة المحل وغيرها من الأصول غير الملموسة على فترات الاستفادة من تلك النفقات .

ويقصـد بالقيمة التخريدية للأصل Residual Value بأنها عبارة عن صافى القيمة المتوقع الحصول عليها فى نهاية العمر الافتراضى للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منه .

وأخيرا يعرف العمر الافتراضى للأصل Useful Life بأنه إما أن يكون : -

أ - الفترة التى تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بألاصل .

ب- عـدد وحـدات الانـتاج أو عـدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل .

وفيما يلى الخصائص المرتبطة بطبيعة وأهمية الاهلاك : -

١- حيث أن الأصول الثابتة تشكل جزء هام من قيمة الأصول لعديد من المنشـآت ، لذلـك يكـون للأهلاك أثر هام فى تحديد وعرض المركز المالى ونـتائج الأعمـال لتلك المنشأة ، ولاشك أن الإهلاك يعتبر عنصرا هاما من عناصر تكلفة النشاط ، ويتعين تضمينه واحتسابه لعديد من الأسباب التى لعل أبرزها :

(أ) إظهـار رقم تكلفة منتجات المنشأة سواء أكانت سلعا أو خدمات على نحو سليم مما يخدم فى أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، ولاشك أن تكلفة الإنتاج الدقيق تعد من أهم العوامل التى يسترشد بها في تسعير المنتجات .

(ب) الـتحديد العـادل والصـادق لنتيجة أعمال الشركة عن الفترة وذلك تطـبيقا لأسـاس مقابلة التكاليف بالإيرادات ، وبذلك يمكن توزيع الأربـاح حسـب القانون أو نظام الشركة مع الإحتفاظ برأس المال سليما .

(ج) إظهار الأصول الثابتة بقيمتها الدفترية العادلة الأمر الذى يتحقق معه التقويم السليم لتلك الأصول والعرض العادل للمركز المالى للشركة .

(د) يترتب على احتساب الإهلاك أحتجاز ما يقابله صورة جمع مخصصات الإهـــلاك – والذى يعد مصدر من مصادر التمويل الداخلى الذى يمكن اســـتخدامه فى توفيـــر جزء من الأموال اللازمة لاستبدال أصول ثابتة جديدة بدلا ن تلك الأصول الثابتة المستهلكة وقت الحاجة .

٢- يجـــب أن تحمـــل قيمة الأصول الثابتة القابلة للأهلاك بطريقة منتظمة على العمـــر الافتراضــــى لتـــلك الأصول ، ويجب أن تعكس طريقة الاهلاك هذا الأسلوب الذى يتم به استفادة الشركة من المنافع الاقتصادية لتلك الأصول .

وعند الاستفادة من المنافع الاقتصادية للأصول تخفض القيمة الدفترية لها لتعكس تلك الاستفادة ، ويتم هذا عادة عن طريق تحميل الاهلاك كمصروف ، ويحســـب مصروف الاهلاك للأصل حتى لو كانت قيمة ذلك الأصل تزيد عن قيمته الدفترية .

٣- تســـتهلك المنشـــأة الفوائـــد الاقتصادية للأصول الثابتة عن طريق أستخدامها للأصل ، ولكن توجد هناك عوامل أخرى تؤدى الى أنقاص المنافع الاقتصادية المتوقعة حتى ولو لم يستخدم الأصل ، وتتمثل تلك العوامل التى يجب أن تؤخذ فى الحسبان عند تحديد العمر الافتراضى للأصل فيما يأتى : –

أ- الاســـتخدام المـــتوقع للأصل من قبل المنشأة ويتم تقديره فى ضوء الطاقة أو المخرجات المتوقعة من ذلك الأصل .

ب- الـــتأكل المادى المتوقع الذى يعتمد على عوامل التشغيل مثل عدد الورديـــات الـــتى يســـتخدم فيمها الأصل وبرامج المنشأة للأصلاح والصيانة فى حالة عدم استخدامه فى الأنتاج .

ج- التقادم الفنى Technical Obsolescence الناتج عن تغير أو تقدم فى الانتاج أو تغير فى الطلب على المنتج أو الخدمة الناتجة عن استخدام الأصل .

د- القيـود القانونية أو ما فى حكمها المفروضة على استخدام الأصل ، مثل تاريخ انتهاء استخدام الأصول المستأجرة .

٤- تحسب قيمة الإهلاك للأصل بعد خصم القيمة التخريدية له ، وفى الحياة العملية غالـبا ما تكون القيمة التخريدية للأصل غير ذات قيمة ، ومن ثم لا تؤثر على حساب قيمة الإهلاك .

٥- هـناك عدة طرق للإهلاك يمكن استخدامها لتحميل قيمة الإهلاك بطريقة منتظمة على العمر الافتراضى للأصل لعل أبرزها طريقة القسط الثابت ، طريقة القسط المتناقص ، طريقة مجموعة الوحدات .

ويعـتمد أخـتيار طـريقة الإهلاك على الأسلوب المتوقع للحصول على المـنافع الاقتصـادية ، ويتعين تطبيقها من فترة الى أخرى بثبات ، مالم يكن هـناك تغييـر مـتوقع فى أسلوب الحصول على تلك المنافع الاقتصادية من الأصل .

٦- يجـب إعادة النظر فى طرق الإهلاك المستخدمة بالنسبة للأصول الثابتة مـن فـترة الى أخـرى ، وفى حالـة وجود تغيير جوهرى فى أسلوب الحصـول على المنافع الاقتصادية من تلك الأصول ، يجب تغيير طرق الإهـلاك لـتعكس تـلك الأمـور ، وتعالج التغييرات فى طرق الإهلاك باعتبارها تغييرا فى التقديرات المحاسبية وليس فى السياسات المحاسبية ، ومـن ثـم يتطلب الأمر تعديل الإهلاك عن الفترة التى حدث فيها تغيير

طريقة الإهلاك والفترات المستقبلية دون المساس بالإهلاك المرتبط بالسنوات السابقة .[١]

إذا نتج عن شراء الأصل التزام المنشأة بتكاليف عملية فك الأصل أو إعادة الحالة الى ما كان عليه عند انتهاء العمر الانتاجى للأصل فيتم معالجة هذه التكاليف على أنه مصروفات تحمل على مدار عمر الأصل من خلال : -

أ - خصم التكلفة المقدرة عند تحديد القيمة التخريدية للأصل وبالتالى زيادة مصروفات الإهلاك السنوى وتثبت أى قيمة سلبية لصافى القيمة الدفترية كالتزام .

ب- تحميل التكلفة كمصروفات مستقله بطريقة منتظمة على مدار عمر الأصل الافتراضى بحيث يتم إظهار الالتزام بهذه التكاليف بالكامل فى نهاية العمر الافتراضى للأصل .

٧ - تطبيقا للمعيار المحاسبى رقم (١) بعنوان الإفصاح عن السياسات المحاسبية يتعين أن تتضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أسس التقييم التى استخدمت لتحديد القيم التى تظهر بها الأصول القابلة للإهلاك ، كما يجب أن يتم الإفصاح عن ما يلى لكل بند رئيسى من بنود تلك الأصول :-(أ) طرق

---

[١] عمليا يغفل المحاسبون معالجة الاصول التى تم خلالها اهلاك قيمتها الدفتريه ، حيث يتم الاكتفاء بذكر قيمة رمزيه للاصل بالميزانيه ولاتحمل قائمة الدخل بأى اهلاك ، وهو ما يتعارض مع المنطق والعداله ، حيث توجد اصول قابله للاهلاك مستخدمه فى الانتاج اى ان هناك طاقه اقتصاديه مستغله وهناك تكلفه تتحملها المنشأه ويتعين اظهار مبلغها فى قائمة الدخل ، من هنا فان اهلاك القيمه الدفتريه للاصل بالكامل يوحى بوجود احتياطى سرى يتعين اظهاره ٠ وقد ورد بالنظام المحاسبى الموحد المصرى ان يستمر حساب قسط اهلاك الاصل المهلك بالكامل دفتريا طوال فترة الاستخدام فى الانتاج بنسبة ٥٠٪ من قيمة القسط الاصلى ، واضافة تلك القيمه سنويا الى احتياطى ارتفاع اسعار الاصول ٠

الإهـــلاك التى تستخدم ، (ب) الحياة المفيدة أو معدلات الإهلاك المستخدمة . (ج) اجمـــالى مخصـــص الإهـــلاك للفترة المحاسبية ، (د) القيمة الإجمالية للأصول القابلة للإهلاك ومجمع مخصصات الإهلاك المتعلقة بها .

٤/١/٣ طرق حساب الإهلاك

يمـــثل الإهلاك توزيع للقيمة القابلة للإهلاك (وهى قيمة الأصل المدرج بالقوائم مطروحا منها القيمة التخريدية المقدرة فى نهاية عمر الأصل) بطريقة منتظمة خلال الحياة المفيدة المقدرة للأصل .

وهناك عدة طرق لحساب الإهلاك بعضها يلجأ الى توزيع الإهلاك توزيعا زمـــنيا بحـــتا ، والبعض الأخر يربط بين الإهلاك وبين الإنتاجية ، والبعض الثالث يحاول الأخذ بالنقص الفعلى فى القيمة القابلة للإهلاك .

وتوجـــد أعتبارات عديدة تؤثر على استخدام طريقة إهلاك معينة لبعض الأصـــول دون اتباع طريقة أخرى ، ولعل أبرز تلك الظروف طبيعة الأصل ذاته ، أو الظروف التى يعمل خلالها الأصل ، والتشريعات القائمة التى تلتزم باتباع طريقة معينة دون أخرى .

عموما أى طريقة يتم أختيارها يتعين الثبات فى استخدامها دون أى أعتبار لمســـتوى ربحية الشركة أو النواحى الضريبية ، حتى تتوافر أمكانية المقارنة لنتائج أعمال الشركة من فترة الى أخرى .

ومن أهم طرق الإهلاك ما يلى : -

١- طريقة القسط الثابت   ٢- طريقة القسط المتناقص .

٣- طريقة مجموع الوحدات .

وفيما يلى مناقشة لطبيعة وخصائص كل طريقة وكيفية أستخدامها .

أ- طريقة القسط الثابت Straigh - Line method

وتعــرف تلك الطريقة بأنها تمثل تحميل قيمة ثابتة على الفترات الزمنيه خلال العمر الافتراضى للأصل .

فــفى ظــل تلك الطريقة يتم احتساب الإهلاك على أساس زمني بدلا من تقدير إنتاجية الأصل ، وتتميز تلك الطريقة بسهولة إجراءاتها العملية ، وكذلك ملائمــتها فى حساب الإهلاك عندما يتعرض الأصل لتقادم تدريجى ومستمر خــلال فترة عمره الانتاجى مما يؤدى الى تناقص المنفعة الاقتصادية بمعدل ثابت خلال تلك السنوات .

إلا أن هــناك انتقادات توجه الى استخدام تلك الطريقة ، منها عدم واقعية ثــبات المــنفعة الاقتصادية للأصل من فترة لأخرى ، وثبات نفقات صيانة الأصــل خلال سنوات استخدامه ، فتلك الطريقة تتجاهل تماما عامل الانتاجية أو درجة كثافة استخدام الأصول من فترة الى أخرى ، ومن ثم تختلف درجة الاستفادة من خدمات الأصل إلا أن مبلغ الإهلاك يكون واحد فى كل الفترات .

ويتم حساب الإهلاك طبقا لتلك الطريقة وفقا للمثال التالى : -

إذا كــانت تكلفة أقتناء أحد الأصول بلغ ١٢٠٠٠٠ج وعمره الافتراضى ١٠ سنوات ، وقيمته التخريدية ١٠٠٠٠ج فى نهاية العمر الافتراضى ، من ثم يتم حساب إهلاك الأصل السنوى وفقا لطريقة القسط الثابت كالأتى:-

الإهلاك السنوى = تكلفة الأصل - القيمة التخريدية ÷ العمر الافتراضى لذلك الأصل

١١٠٠٠ = ١٢٠٠٠٠ج - ١٠٠٠٠ ج ÷ ١٠ سنوات .

ب- طريقة القسط المتناقص Decreasing Charges method

وتلك الطريقة تشير الى تحميل مبالغ متناقصة على فترات العمر الافتراضى للأصل .

فتلك الطريقة تؤدى الى تناقص الإهلاك سنة بعد أخرى خلال فترة استخدام الأصل الثابت ، وعلى ذلك يكون مقدار الإهلاك فى السنوات الاولى لعمر الأصل أعلى منه فى السنوات الأخيرة .

ولعل المبرر المنطقى لتلك الطريقة هو أن إنتاجية الأصل تكون أعلى خلال السنوات الأولى من عمره عنها فى السنوات الأخيرة ، ولذا يفقد الأصل جزءا كبيرا من خدماته المحتملة خلال السنوات الاولى ، وذلك يجب أن تحمل السنوات المبكرة إهلاكا أكثر من الذى يجب تحميله للسنوات الأخيرة .

بالإضافة الى ذلك يكون مقدار الصيانة والإصلاحات أعلى خلال السنوات الأخيرة من عمر الأصل بينما يتناقص الإهلاك ، وهذا يؤدى الى ثبات تكلفة تشغيل الأصول (الإهلاك + مصروفات الصيانة والإصلاح) نسبيا خلال عمره الانتاجى .

وتوجه الى طريقة القسط المتناقص عدة انتقادات لعل أبرزها أن حساب الإهلاك وفقا لها تتطلب عمليات حسابية معقدة وذلك فى أحوال إضافة أو استبعاد اجزاء من الأصول ، كما أنه توجد طبقا لتلك الطريقة قيمة لم تستهلك بعد فى نهاية العمر الافتراضى للأصل .

ولتوضيح طريقة حساب الإهلاك وفقا لتلك الطريقة - يتم استخدام المثال الايضاحى التالى: -

إذا كانت تكلفة الأصل الثابت ١٢٠٠٠٠ ج ، ومعدل إهلاكه السنوى ٢٠ %، وقيمته التخريدية ٤٠٠٠٠ ج فى نهاية عمره الافتراضى .

يتم حساب قيمة الإهلاك السنوى على أساس القسط المتناقص على النحو التالى:

التكلفة عند الاقتناء	١٢٠٠٠٠ج
إهلاك السنة الأولى (٢٠ %)	٢٤٠٠٠ (*)
القيمة الدفترية	٩٦٠٠٠(**)
إهلاك السنة الثانية (٢٠ %)	١٩٢٠٠
القيمة الدفترية	٧٦٨٠٠
إهلاك السنة الثالثة (٢٠ %)	١٥٣٦٠
القيمة الدفترية	٦١٤٤٠
إهلاك السنة الرابعة (٢٠ %)	١٢٢٨٨
القيمة الدفترية	٤٩١٥٢
إهلاك السنة الخامسة (٢٠ %)	٩١٥٢ **
القيمة الدفترية	٤٠٠٠٠

جـ - طريقة مجموع الوحدات

وينـتج عـنها تحميل قيم تعتمد على الاستخدام المتوقع للأصل أو على عدد الوحدات المنتجة ، وقد يشار الى تلك الطريقة بمصطلح طريقة الإنتاج Activity Method .

(*) يلاحظ أنه طبقا لطريقة القسط المتناقص يتم حساب الإهلاك السنوى على أساس القيمة الدفترية للسنة السابقة وليس على أساس التكلفة ، ولا يؤخذ فى الاعتبار القيمة التخريدية .

(**) يلاحظ أن القيمة الدفترية للأصل فى نهاية عمره لا يجب أن تقل القيمة التخريدية للأصل ، وبالتالى فإن اهلاك العام الخامس لا يمثل ٢٠٪ من القيمة الدفترية فى نهاية العام الرابع وانما يمثل المبلغ الواجب خصمه فقط حتى تتساوى القيمة الدفترية مع القيمة التخريدية للأصل .

وتفــترض تــلك الطــريقة أن قيمة الإهلاك تعتمد على الطاقة الإنتاجية للأصــل بدلا من مضى الفترة الزمنية ، وعلى ذلك يتم قياس العمر الانتاجى للأصل على أساس عدد وحدات الإنتاج أو عدد ساعات التشغيل .

وقــد يصعب قياس وحدات الإنتاج لعدم تجانسها ، ولذلك يتم اللجوء الى اســتخدام عدد ساعات تشغيل الأصل ، علما بأن المقياس الأول أفضل لكمية الخدمات التى تم الحصول عليها من استخدام الأصل .

وينــتقد أســتخدام تلك الطريقة ، حيث قد لا يكون من الملائم استخدامها عــندما يغــلب العامل الزمنى وليس الانتاجى على إهلاك الأصل ، كما هو الحــال بالنسبة للمبانى ،حيث إنها تتعرض للتأكل بمضى الزمن بغض النظر عن استخدامها ، وكذلك عندما تمر المنشأة بمرحلة نمو توسعية بغض النظر عــن امكانيــة البــناء الإنــتاجية ، بالإضافة لذلك هناك مشكلة أخرى تحيط بأســتخدام طريقة أساس الإنتاج هى عدم المقدرة على عمل تنبؤات صحيحة بأنتاجية الأصل نظرا لأختلاف ظروف تشغيله مما يؤثر على دقة التقديرات .

وفيما يلى مثالا إيضاحيا على أستخدام تلك الطريقة : -

إذا كــانت تكلفة الآلة مبلغ ١٢٠٠٠٠ج ، ومن المتوقع أن يكون اجمالى إنــتاجها خــلال عمــرها الافتراضى ١٠٠٠٠٠ قطعة أنتاج ، وتبلغ القيمة الــتخريدية لهــا ٣٠٠٠٠ج فى نهاية عمرها الافتراضى،وتم إنتاج ٢٠٠٠٠ قطعة خلال العام،فإن مبلغ الإهلاك عن العام ما يلى :-

= التكلفة - القيمة التخريدية × عدد الوحدات ÷ اجمالى الإنتاج المتوقع

= (١٢٠٠٠٠-٣٠٠٠٠) × ٢٠٠٠٠ ÷ ١٠٠٠٠٠= ١٨٠٠٠ ج .

د - طريقة اعادة التقدير

هى طريقة تستخدم لحساب الإهلاك على أساس مقدار الانخفاض الفعلى فى قيمة الأصول خلال المدة المراد خلالها حساب الإهلاك ، ويتم حساب الإهلاك بتحديد الفرق بين الرصيد الدفترى للأصل والقيمة الفعلية لذات الأصل فى نهاية العام (على أساس التقدير الفنى لتلك القيمة وفى نهاية العام) .

تتميز تلك الطريقة بأنها ملائمة للتطبيق على الأصول التى تتحكم فى تحديد عمـرها عوامـل لا يمكـن التنـبؤ بها (والتحكم فيها) ومثال ذلك الأصول الحيوانية لأغراض إنتاج الألبان أو الأصول التى تعمل فى ظروف إنتاج غير متجانسة أو متغيرة مثال ذلك معدات وآلات أنشطة المقاولات ورصف الطرق.

كذلك تتميز تلك الطريقة بأنها تؤدى الى إجراء تقدير لقيمة الأصل الثابت وفقا للحالة التى هى عليه وقت إعادة تقديره .

الا أن تلك الطريقة منتقدة بسبب أنها تعتمد على التقدير الشخصى والذاتى والتى قد تكون غير موضوعيه ويحيطها التحيز ، بالاضافه الى ان النقص فى قيمـة الأصول قد يكون مرجعة عوامل أخرى بخلاف الإهلاك مثل التلف أو الضـياع والذى يتعين استبعاد أثرها حتى يتم التوصل الى رقم عادل وسليم للأهـلاك ، كذلك قد لاتعبر تلك الطريقة على القيمة الحقيقية للاهلاك نتيجة للأخطاء التى قد تلحق بتقدير قيمة الأصل الثابت فى نهاية الفترة المالية .

٣/١/٤ الإعتراف باهلاك الأصول الثابتة واثباته

حـتى يـتم إثـبات أهلاك الأصول الثابتة يتعين ان يتم الاعتراف بقسط الإهلاك الدورى واثباته ثم تحميل الفترة المحاسبية بقسط الإهلاك الملائم.

١- الاعتراف (إثبات) بقسط الإهلاك الدورى ٠

بصفة عامه توجد طريقتان للإثبات المحاسبى لقسط أهلاك الأصول الثابتة يمكن تناولهما على النحو التالى :-

أ- أقفال قسط الإهلاك فى حساب الأصل الثابت ٠

حيث بموجب تلك الطريقة يتم إثبات قسط الإهلاك فى الدفاتر بموجب القيد التالى :-

من حـ/ إهلاك الأصل الثابت		××
الى حـ / الأصل الثابت	××	

ب- أقفال قسط الإهلاك فى مخصص إهلاك الأصول الثابتة :-

بموجب تلك الطريقة يتم تكوين مخصص إهلاك بقيمة القسط السنوى للإهلاك عن كل فتره محاسبيه ، وهكذا يتزايد حساب ذلك المجمع بقيمة أقساط الإهلاك المتراكمة ٠ ويتم ذلك بموجب القيد التالى :-

من حـ/ إهلاك الأصل الثابت		××
الى حـ/ مخصص إهلاك الأصل الثابت	××	

ورغما عن أن الطريقة الاولى تظهر أثر الأهلاك على الأصل الثابت مباشرة وأول بأول مما يجعل القارئ يتابع النقص التدريجى الذى يطرأ على قيمته من فتره الى أخرى ، إلا أنها تعتبر طريقه منتقدة لعديد من الأسباب التى لعل أبرزها ما يلى :-

أ- أنها لا تمكن من التعرف على تكلفة الأصل التدريجية لكل أصل ٠

ب- تظهر قائمة المركز المالى اجمالى مجمع مخصص إهلاك الأصول الثابتة عن الفترات الزمنية السابقة •

جـ- أنها لا تمكن من متابعة التغيرات التى تطرأ على قيمة الأصول الثابتة سواء بالاضافه او الاستبعاد من فتره زمنيه لاخرى •

ولاشك انه يتعين استخدام الطريقة الثانية حيث أنها تمكن القراء سواء المستخدمين او المعدين او مراقبى الحسابات مما يأتى :-

أ- متابعة القيمة الاصليه للأصول من فتره لاخرى ، والتعرف على التغيرات التى تطرأ على كل أصل منها (حيث أن تلك الطريقه تبقى على رصيد حساب الأصل الثابت دون تغيير إلا بقيمه التغيرات بالشراء او البيع) عن طريقه مقارنه أرقام السنه الحالة بأرقام السنوات السابقه •

ب- تمكن من التعرف على اجمالى قيمة أقساط الإهلاك التى استنفذت من الاصل عن الفترات المحاسبيه السابقه ، وكذلك تتيح تحديد القيمه الدفتريه الصافيه لاى أصل من الأصول الثابتة خلال ذات الفترات•

جـ- تمكن من أجراء الاختبارات اللازمة للتعرف على مدى ثبات معدلات الإهلاك من فتره لاخرى بسهوله ويسر ، حيث ان مقارنة مجمع الإهلاك فيما بين فترتين متتاليتين من شأنه إبراز مقدار الاهلاكات السنويه على الأصل •

د- أن إظهار مجمع مخصصات الإهلاك يتمشى مع الطبيعة الاحتماليه للإهلاك (وهى تعتبر نفقه احتماليه غير مؤكدة المقدار) ، ومن ثم يتم التغلب على عيوب الطريقه الاولى واهمها تخفيض قيمة الاصول بمبالغ غير دقيقه او جازمه •

٢- التحميل المحاسبى لقسط إهلاك الأصول الثابتة :-

يعتــبر قسط الإهلاك مصروف دورى واجب التحميل فى حساب التشغيل (بالنســبة للإهلاك الصناعى او لاهلاك الطائرات والبواخر والنقل السياحى ومكونــاتهم) او حــساب الأرباح والخسائر (بالنسبة لاهلاك الأصول الثابتة لمقر الاداره او الاهلاكات العامة) ٠

ويتم تحميل كل من الإهلاك الصناعى او الادارى على النحو التالى:

××		من حـــ/ التشغيل
	××	الى حـــ/ إهلاك المعدات والآلات (على سبيل المثال)
××		من حـــ/ الأرباح والخسائر
	××	الى حـــ/ إهلاك الأثاث ومعدات المكاتب

٤/١/٥ العمر الإفتراضى للأصل واعادة النظر فيه

يمثل العمر الافتراضى للأصل ما يلى :-

أ- الفترة التى تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل ٠

اوب-عــدد وحــدات الإنــتاج او عــدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المنشأة الحصول عليها من خلال الاصل ٠

يعــتمد تحديد العمر الافتراضى لاى من بنود الأصول الثابتة على حجم الاســتخدام المــتوقع لــه مــن قبل المنشأه ، والذى ربما يختلف عن العمر الافتراضـــى لاصـــول أخـــرى مماثلة يتم استخدامها لأغراض أخرى وحجم استخدام مختلف سواء كان ذلك لدى نفس المنشأة او بواسطة منشآت أخرى ٠

فعـــلى سبيل المثال فأن العمر الافتراضى لعباره بحريه معينه تختلف فى شـــركه ملاحـــه عـــنه فى شركة ملاحه أخرى وذلك باختلاف عدد الرحلات ومسافاتها وطبيعتها ٠

وعمليا عاده ما تستخدم اى منشأه التقدير الشخصى المبنى على الخبره فى تحديـــد ذلك العمر الافتراضى ٠ فى ضوء ذلك عند تحديد العمر الافتراضى للأصل الثابت يجب ان يؤخذ فى الاعتبار ما يلى :-

١- الاســـتخدام المتوقع للأصل والذى يقدر عاده فى ضوء الطاقة أو الإنتاج المتوقع من الأصل ٠

٢- الـــتآكل المـــادى المتوقع الذى ينتج عن عوامل التشغيل ، مثال ذلك عدد الورديـــات الـــتى يستخدم فيها الأصل وبرامج المنشأة المتعلقة بالإصلاح والصيانة فى حالة عدم استخدامه فى الإنتاج ٠

٣- التقادم او القيود القانونية او ما فى حكمها المفروضة على استخدام الأصل ، مثل تاريخ انتهاء الأصول المستأجرة او منع استخدام الأصل بعد عدد معين من السنوات ٠

هـــذا ويجـــب ان يؤخذ فى الاعتبار ان العمر الافتراضى للأصول الثابتة المقتـــناة بنظام عقود التأجير التمويلى لا يجب ان يزيد عن عمر عقد التأجير المشـــار اليه ، طالما لا توجد درجه معتدلة من أن المنشأة المستأجرة للأصل تمتلك الأصل فى نهاية فتره التأجير التمويلى ٠

كمـــا يـــتعين الإفصـــاح عـــن الأعمار الافتراضيه او معدلات الإهلاك المستخدمه بشأن الأصول الثابتة بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية ٠

وكمثال ايضاحى على ذلك ما يلى :-

فيمـــا يلى فترات إهلاك الأصول المحددة على أساس الأعمار الافتراضية المقدرة :-

المبانى : ٥٠ سنه الآلات والمعدات : ١٠ سنوات

وسائل النقل والانتقال : ٥ سنوات أثاث ومعدات مكاتب : ١٥ سنه

ويجب أعادة النظر فى العمر الافتراضى فى ظل المواقف التالية :-

أ- يجــب إعـــادة النظر فى العمر الافتراضى لكل أصل من الأصول الثابتة بصــفة دوريـــه • وفى حالـــة التغيير الجوهرى للتوقعات عن التقديرات السابقة فيجب تعديل الإهلاك عن هذه الفترة والفترات المستقبلية •

ب- قـــد يتضـــح خلال عمر الأصل أن تقدير العمر الافتراضى أصبح غير مناســب على سبيل المثال قد يمتد العمر الافتراضى نتيجة لنفقات لاحقه لتحســين حاله الأصل عما كانت عليه وقت التقييم الاصلى لمستوى أداء هذا الأصل •

وعلى العكس فقد يؤدى التقدم التكنولوجى أو تغير الطلب فى السوق تجاه منـــتجات الأصل الى تخفيض العمر الافتراضى للأصل ، لذلك ففى مثل هـــذه الحـــالات فان العمر الافتراضى وبالتالى الإهلاك يتم تعديله للفترة الحالية والفترات المستقبلية •

جـــ- من الممكن أن تؤثر سياسة الإصلاح والصيانة للمنشأة كذلك على العمر الافتراضـــى للأصل الثابت ، فنتيجة لهذه السياسات يمكن أن يمتد العمر الافتراضـــى أو تزيد القيمة التخريديه له • وعلى كل فان اتباع مثل هذه السياسة لا ينفى الحاجة الى تحديد قيمة للإهلاك •

وكما سبق القول فانه عندما تختلف التوقعات المستقبلية لاستخدام الأصل الثابت بصوره جوهرية عن التقديرات التى سبق تحديدها ، يتعين تغيير العمر

الافتراضـــى لذلــك الأصــل ، ويتم معالجه ذلك محاسبيا بأعتباره تغيير فى التقديرات المحاسبية ، ومن ثم يتم تعديل الإهلاك المتعلقة بالفترات التى حدث فيهــا ذلــك التغيير والفترات المسقبليه دون إجراء اى تعديل على الاهلاكات السابق تحميلها خلال السنوات السابقة ٠

وفيما يلى مثال توضيحى لمعالجه التغيير فى العمر الافتراضى للأصول الثابته :-

- قامت شركة السلام الصناعية بتاريخ ١٩٩٠/١/١ بأقتناء آلات تكلفتها ١٢٠٠٠٠ جــنيه ، وقد قدر العمر الافتراضى لتلك الآلات بـــ ١٠ سنوات ، وتســتخدم الشركة طريقه القسط الثابت فى إهلاك تلك الآلات ، علما بان تلك الآلات ليس لها قيمه تخريديه فى نهاية العمر الافتراضى لها ٠

عام ١٩٩٠	تكلفه الآلات	١٢٠٠٠٠
عام ١٩٩٠		
	الإهلاك ١٢٠٠٠٠÷١٠ سنوات	١٢٠٠٠
	القيمة الدفترية فى ٩٠/١٢/٣١	١٠٨٠٠٠
عام ١٩٩١		
	الإهلاك	١٢٠٠٠
	القيمة الدفترية فى ٩١/١٢/٣١	٩٦٠٠٠
عام ١٩٩٢		
	الإهلاك	١٢٠٠٠
	القيمة الدفترية فى ٩٢/١٢/٣١	٨٤٠٠٠
عام ١٩٩٣		
	الإهلاك	١٢٠٠٠
	القيمة الدفترية فى ٩٣/١٢/٣١	٧٢٠٠٠

عام ١٩٩٤

الإهلاك	١٢٠٠٠
القيمة الدفترية فى ٩٤/١٢/٣١	٦٠٠٠٠

عام ١٩٩٥

الإهلاك	١٢٠٠٠
القيمة الدفترية للآلات فى ٩٥/١٢/٣١	٤٨٠٠٠

وخـــلال عام ١٩٩٦ ونتيجه تغيير العوامل التكنولوجية ، فأن المتوقع أن الآلات ستصــل الى نهاية عمرها الافتراضى بنهاية عام ١٩٩٧ وليس نهاية عام ١٩٩٩ ، كما كان مقدرا من قبل ٠

القيمة الدفترية فى ٩٥/١٢/٣١	٤٨٠٠٠

عام ١٩٩٦

الإهلاك ٤٨٠٠٠ ÷ ٢ =	٢٤٠٠٠
القيمة الدفترية فى ٩٥/١٢/٣١ مقسومة على باقى العمر الافتراضى الجديد للأصل (سنتان)	------
القيمة الدفترية فى ٩٦/١٢/٣١	٢٤٠٠٠

عام ١٩٩٧

إهلاك	٢٤٠٠٠
القيمة التخريديه للأصل	٠٠٠٠

٤/١/٦ إعادة النظر في طرق الإهلاك

يجب اعاده النظر فى طرق الإهلاك المطبقة على الأصول الثابتة دوريا •

وفى حالـــه وجـــود تغييـــر جوهـــرى فى أسلوب الحصول على المنافع الاقتصـــادية من تلك الأصول ، يجب ان يتم تغيير طرق الإهلاك لتعكس ذلك الـــتغيير ، فأذا كان هذا التغيير فى طرق الإهلاك ضرورى – فيتم المحاسبة عن ذلك التغيير كتغيير فى التقدير المحاسبى ، ويجب تعديل الإهلاك عن تلك الفترة وعن الفترات المستقبلية •

وفيمـــا يـــلى مثال توضيحى لمعالجه التغييرات فى طرق حساب إهلاك الأصول الثابتة :

مثال :-

قـــامت شـــركة السلام الصناعية بتاريخ ١٩٩٠/١/١ بأقتناء آلات بلغت تكلفتها ١٢٠٠٠٠ جنيه ، وقد قدر العمر الافتراضى لتلك الآلات بـــ ٨ سنوات وتســـتخدم الشـــركة طـــريقه القسط الثابت فى إهلاك تلك الآلات ، علما بعدم وجود قيمه تخريديه لتلك الآلات فى نهاية عمرها الافتراضى •

عام ١٩٩٠	تكلفه الآلات	١٢٠٠٠٠
	الإهلاك ١٢٠٠٠٠ ÷ ٨ سنوات	١٥٠٠٠
	القيمة الدفترية فى ٩٠/١٢/٣١	١٠٥٠٠٠
عام ١٩٩١		
	الإهلاك ١٢٠٠٠٠ ÷ ٨ سنوات	١٥٠٠٠
	القيمة الدفترية فى ٩١/١٢/٣١	٩٠٠٠٠

اهلاك عام ١٩٩٢		١٥٠٠٠
	القيمة الدفترية فى ٩٢/١٢/٣١	٧٥٠٠٠
إهلاك عام ١٩٩٣		١٥٠٠٠
	القيمة الدفترية فى ٩٣/١٢/٣١	٦٠٠٠٠
إهلاك عام ١٩٩٤		١٥٠٠٠
	القيمة الدفترية فى ٩٤/١٢/٣١	٤٥٠٠٠
إهلاك عام ١٩٩٥		١٥٠٠٠
	القيمة الدفترية فى ٩٥/١٢/٣١	٣٠٠٠٠

وخلال عام ١٩٩٦ قررت إدارة الشركة استخدام الآلات بأسلوب مختلف ونتيجة لذلك فمن المتوقع زيادة عمرها الافتراضى ، كما قررت تغيير طريقه الإهلاك الى طريقه القسط المتناقص باستخدام معدل إهلاك ٥٠ % .

القيمة الدفترية للآلات فى ٩٥/١٢/٣١	٣٠٠٠٠
إهلاك عام ٩٦ (٣٠٠٠٠ × ٥٠%)	١٥٠٠٠
القيمة الدفترية فى ٩٦/١٢/٣١	١٥٠٠٠
إهلاك عام ٩٧ (١٥٠٠٠ × ٥٠%)	٧٥٠٠
القيمة الدفترية فى ٩٧/١٢/٣١	٧٥٠٠
إهلاك عام ٩٨ (٧٥٠٠ × ٥٠ %)	٣٧٥٠
القيمة الدفترية فى ٩٨/١٢/٣١	٣٧٥٠

وهكذا يستمر الإهلاك بتلك الطريقة حتى تصل القيمة الدفترية للأصل الى صفر ، باعتبار أن الآلات ليس لها قيمه تخريديه فى نهاية عمرها الافتراضى.

٤/١/٧ استرداد القيمة الدفترية والزيادة اللاحقة في القيمة القابلة للإسترداد

١- يعــرف المبــلغ القابل للاسترداد من الأصل الثابت بأنه المبلغ الذى تــتوقع المنشــأة استرداده من الاستخدام المستقبلى للأصل بما فى ذلك صافى القيمة التخريديه لذلك الأصل عند التخلص منه ٠

٢- يجــب إعــادة النظر فى القيمة الدفترية لكل بند من الأصول الثابتة أو لمجموعــه مــن الأصول الثابتة المتشابهة دوريا لتحديد أى انخفاض فى القيمة القابلة للاسترداد عن القيمة الدفترية ، وفى حاله حدوث مثل هذا الانخفاض يجب تخفيض القيمة الدفترية الى القيمة القابلة للاسترداد ، وتحمل قيمه هذا التخفيض كمصروف فورا ما لم تكن عمليه تسويه عكسيه لاعادة تقييم سابقه ٠ وفى هذه الحالة يحمل على حساب فائض اعاده التقييم ضمن حقوق المساهمين ٠

٣- تســترد تكــلفه الأصل أو قيمة إعادة التقييم للأصل عاده على أساس منــتظم خلال العمر الافتراضى للأصل ٠ وإذا انخفضت الفائدة المتوقعة لاحد بــنود الأصول أو مجموعه متجانسة منها بسبب التلف أو التقادم التكنولوجى أو أى عوامــل اقتصــاديه أخرى مما يؤدى الى خفض القيمة القابلة للاسترداد عن القيمــة الدفترية للأصل ، يصبح من الضرورى فى هذه الحالات تخفيض قيمة الأصــل ويتم أيضا تخفيض قيمة الأصل اذا ظل معطلا عن العمل لفترة طويلة سواء قبل تشغيله أو أثناء عمره الافتراضى٠

٤- يتم تحديد القيمة القابلة للاسترداد لكل بند من بنود الأصول الثابتة أو لكل مجموعــه متجانســة من الأصول على حده ، ويتم تخفيض القيمة الدفترية الى القيمــة القابلة للاسترداد لكل أصل أو لكل مجموعه على حده لاحد الأصول ٠ ولكــن هــناك بعــض الحــالات التى لا يكون من الممكن تحديد القيمة القابلة

للاسترداد على هذا الأساس ، كاستخدام جميع الآلات والمعدات فى المصنع لغرض واحد • وفى هذه الحالات يجب تخفيض القيمة الدفترية لكل اصل من الأصول المرتبطة ببعضها بالنسبة والتناسب للتخفيض الكلى فى القيمة القابلة للاسترداد وذلك باستخدام اصغر مجموعه من الأصول المتجانسة يمكن تحديد قيمتها القابلة للاسترداد

كما لا يتطلب هذا المعيار ولا يمنع استخدام التدفق النقدى المخصوم لتحديد القيمة القابلة للاسترداد •

٥- ويتم معالجه الزيادة اللاحقة فى القيمة القابلة للاسترداد بطريقتين هما :-

أ- المعالجة القياسية

يجب اضافه الزيادة اللاحقة فى القيمة القابلة للاسترداد لاصل من الأصول الثابتة والتى سبق معالجتها طبقا للمعالجة القياسية المذكورة فى الفقرة "٢٧" من هذا المعيار إذا كان هناك أدله قويه على ان الظروف التى أدت الى التخفيض الجزئى أو الكلى لم يعد لها وجود وأن الأحداث والظروف الجديدة ستستمر فى المستقبل المنظور ، ويجب تخفيض المبلغ الذى سيضاف بقيمة الإهلاك المحسوب كأن الأحداث التى أدت الى التخفيض لم تقع •

ب- المعالجة البديلة المسموح بها

تتم المحاسبة عن الزيادة اللاحقة فى القيمة القابلة للاستراداد لاصل من الأصول الثابتة والتى تم التعامل معها طبقا للطريقه البديلة المسموح بها .

وفيما يلى مثال توضيحى لمعالجه الانخفاض فى القيمة الاسترداديه للأصل وايه زيادة لاحقه فى تلك القيمة •

مثال :-

قامت شركة السلام الصناعية بأقتناء اصل ثابت بتاريخ ١٩٩٠/١/١ بلغت تكلفته ١٢٠٠٠٠ جنيه ، ومن غير المتوقع ان تكون له قيمه تخريديه فى نهاية عمره الافتراضى البالغ ٨ سنوات ، وتستخدم المنشأة فى إهلاك الأصل المذكور طريقه القسط الثابت ٠

وفى نهاية عام ١٩٩٢ ونتيجة للتغير فى الظروف التشغيليه والتكنولوجية والاقتصادية فقد بلغت القيمة الاستردادية للأصل ٣٠٠٠٠ جنيه وان الباقى من العمر الافتراضى للأصل المذكور هو ٥ سنوات ٠

التكلفة فى ١٩٩٠/١/١	١٢٠٠٠٠ جنيه
إهلاك عام ١٩٩٠	(١٥٠٠٠)*
القيمة الدفترية فى ٩٠/١٢/٣١	١٠٥٠٠٠
إهلاك عام ١٩٩١	(١٥٠٠٠)*
القيمة الدفترية فى ٩١/١٢/٣١	٩٠٠٠٠
إهلاك عام ١٩٩٢	(١٥٠٠٠)
انخفاض فى القيمة الاستردادية للأصل	(٤٥٠٠٠)**
القيمة الدفترية فى ٩٢/١٢/٣١	٣٠٠٠٠

* الإهلاك = التكلفة مقسومة على ٨ سنوات = ١٢٠٠٠٠÷٨=١٥٠٠٠ج ٠

** لاستخراج قيمة الانخفاض فى القيمة الاستردادية للأصل المكتشفة عام ٩٢ يتم تحديد القيمة الدفترية فى نهاية عام ٩٢ = ١٢٠٠٠٠ -(١٥٠٠٠+١٥٠٠٠+١٥٠٠٠) = ٧٥٠٠٠ ج ، كما يتم تحديد القيمة القابلة للاسترداد وهى معطيات فى المثال الايضاحى وتبلغ ٣٠٠٠٠ج ، ويتم تحديد الفرق بين القيمة الدفترية قبل التخفيض والقيمة القابلة للاسترداد وهى تبلغ ٤٥٠٠٠ ج (٧٥٠٠٠ - ٣٠٠٠٠) ، ويتعين تخفيض الأصل بقيمه ذلك الفرق ٤٥٠٠٠ج ٠

إهلاك عام ١٩٩٣	٦٠٠٠ ***
القيمة الدفترية فى ٩٣/١٢/٣١	٢٤٠٠٠
إهلاك عام ١٩٩٤	٦٠٠٠
القيمة الدفترية فى ٩٤/١٢/٣١	١٨٠٠٠
إهلاك عام ٩٥	٦٠٠٠
القيمة الدفترية فى ٩٥/١٢/٣١	١٢٠٠٠

وبافتراض انه فى ٩٥/١٢/٣١ قررت الشركة انه قد طرأ تحسين جوهرى على الظروف التشغيلية والتكنولوجية والاقتصادية التى أدت الى الانخفاض الذى تم خلال عام ٩٢ ، وان ذلك التحسين أدى الى أن القيمة الاستردادية للأصل أصبحت ٢٥٠٠٠ ، وان الباقى من العمر الافتراضى للأصل اعتبارا من عام ٩٥ هو سنتان ٠

ولمعالجة تلك المشكلة فان الإهلاك عام ٩٣،٩٤،٩٥ فيما لو لم يكن تم تخفيض القيمة الاستردادية يبلغ ٤٥٠٠٠ ج ، الأمر الذى كان سيؤدى الى ان القيمة الدفترية فى نهاية عام ٩٥ تبلغ ٤٥٠٠٠ ج ، وحيث أن القيمة الدفترية فى نهاية عام ٩٥ هى ١٢٠٠٠ ج ، فيتعين رد جزء من الانخفاض السابق إثباته ومقداره ٣٣٠٠٠ ج يمثل القيمة الدفترية الحالية ١٢٠٠٠ ج ناقصا القيمة الدفترية الواجب أن يكون عليها الأصل فيما لو لم يتم التدفيض وقدرها ٤٥٠٠٠ ج ٠

*** أصبحت القيمة الدفترية بعد إجراء التخفيض ٣٠٠٠٠ ج يتعين إهلاكها على العمر الباقى وقدره ٥ سنوات بطريقه القسط الثابت ويصبح الإهلاك السنوى ٦٠٠٠ج (٣٠٠٠٠ ÷ ٥) ٠

وبالتالى فان القيمة الدفترية فى ٩٥/١٢/٣١ والاهلاكات لاعوام ٩٦،٩٧ ستكون على النحو التالى :-

القيمة الدفترية فى ٩٥/١/١ السابق حسابها	١٢٠٠٠ ج
رد جزء من التخفيض فى القيمة الاسترداديه	٣٣٠٠٠
القيمة الدفترية فى ٩٥/١٢/٣١	٤٥٠٠٠
إهلاك عام ٩٦	٢٢٥٠٠ *
القيمة الدفترية فى ٩٦/١٢/٣١	٢٢٥٠٠
إهلاك عام ٩٧	٢٢٥٠٠
القيمة الدفترية فى ٩٧/١٢/٣١	-----

٣/١/٨ الإفصاح عن الإهلاك

يجب أن يتحقق مراقب الحسابات من مدى كفاية إفصاح الشركة عن الإهلاك على النحو التالى :-

أ- هل تم الإفصاح عن اثر وسبب اى تغير فى السياسات المحاسبية المتبعة بشأن الإهلاك التى تكون قد تمت خلال الفترة ٠

ب- هل تم الإفصاح عن اثر التغييرات فى الأعمار الافتراضيه للأصول الهامة القابلة للإهلاك ٠

ج- هل تم الإفصاح عن أسس تقييم الأصول القابلة للإهلاك وذلك ضمن السياسات المحاسبية المتبعة ٠

* إهلاك القيمة الدفترية الجديدة بعد رد جزء من الانخفاض على العمر الافتراضى الباقى ومقداره سنتان ٠

د- هل تم الإفصاح عن الأمور التالية بالنسبة لكل اصل من الأصول القابلة للإهلاك ·

- طرق حساب الإهلاك ·
- الأعمار الافتراضيه للأصول او معدلات الإهلاك المستخدمة ·
- إجمالي قيمة الإهلاك المحمل على الفترة المالية ·
- إجمالي قيمة الأصول القابلة للإهلاك ومجمع الإهلاك المتعلق بها ·

٤/٢ المخصصات والاحتياطيات Provisions and Reserves

٤/٢/١ مقدمة :-

فى الممارسة المحاسبية التطبيقية قد يستخدم مصطلحى المخصصات والاحتياطيات بشكل مختلط ، مما يجعل عرض القوائم المالية وتعبيرها عن نتائج الأعمال والمركز المالى غير عادل ، مما قد يؤدى الى تضليل المستخدمين عند اتخاذهم للقرارات .

ومن جهة أخرى لم تخصص معايير المحاسبة المصرية أو الدولية معيارا مستقلا لكل من المخصصات والاحتياطيات حتى تكون بمثابة إرشادات للمستخدمين أو المعدين أو مراقبى الحسابات عند تقويم الأصول والخصوم وقياس الأرباح ، وانما جاءت ذكر المخصصات والاحتياطيات فى معايير محاسبية متفرقة ، على سبيل المثال المعيار المحاسبى رقم (٢) بعنوان المخزون ، المعيار المحاسبى رقم (١٠) بعنوان الأصول الثابتة واهلاكاتها ، المعيار المحاسبى رقم (٣) المعلومات التى يجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية .

ومن هنا جاءت أهمية تناول المؤلف لمشاكل قياس المخصصات والاحتياطيات المرتبطة بالقوائم المالية ومتطلبات الإفصاح عنهما .

يهتم هذا الجزء بدراسة طبيعة المخصصات والاحتياطيات ومعايير التفرقة بينهما ، والأنواع والتبويبات التطبيقية لهما ، وموقف ودور وإجراءات مراقب الحسابات .

تأسيسا على هذا ينقسم هذا الجزء الى الموضوعات التالية : -

- تعريف المخصصات والاحتياطيات ومعايير التفرقة بينهما .
- أنواع المخصصات ومشاكل القياس .
- أنواع الاحتياطيات ومشاكل القياس .
- المخصصات والاحتياطيات فى ضوء معايير المحاسبة .
- الرأى المهنى للمراجع .

٤/٢/٢ تعريف المخصصات والاحتياطيات ومعايير التفرقة بينهما .

باستقراء الكتابات والأدبيات المحاسبية يتضح عدم وجود أى أختلاف فى تعريف كل من المخصصات والاحتياطيات ، حيث أنها جميعها تدور حول المضمون والخصائص التالية: -

١- المخصصات Provisions

هى عبارة عن : -

أ - مبالغ تعد عنصرا من عناصر النفقات والالتزامات .

وب- لمواجهة أحد الأمور التالية : -

١- نقص فعلى فى قيمة الأصول (مثل مخصصات الإهلاك) .

٢- نقص مؤكد الوقوع فى قيمة بعض الأصول (ولكن غير محددة المقدار - مثال ذلك مخصص الديون المعدومة) .

٣- نقص محتمل الوقوع مستقبلا فى قيم بعض الأصول (مثل مخصص الديــون المشكوك فى تحصيلها أو مخصص هبوط أسعار بضائع أو أوراق مالية) .

٤- الــتزامات مؤكدة سوف تلتزم بها المنشأة مستقبلا (آلا أنه لا يمكن تقدير قيمتها بدقة - مثل مخصص الضرائب) .

٥- مقابــلة الــتزامات محتمــلة (ولا يمكــن تحديــد قيمتها بدقة مثل مخصصات المنازعات الضريبية .

وجـ - وغير محددة القيمة (باعتبار أن قيمتها يشوبها عدم التأكد) .

ود - يــتم تحميــلها ضــمن قائمة الدخل (فهى واجبة الخصم قبل الوصول لصافى الربح أو الخسارة) .

٢- الاحتياطيات Reserves

هى عبارة : -

أ - مبالغ تمثل جزء من الأرباح المحققة يتم احتجازها .

ب- مبالغ يتم تحويلها من حسابات بعض الأصول أو الخصوم .

جـ- لمواجهة إلزام قانونى أو تعاقدى أو سياسة مالية أو إدارية معينة .

د - لمواجهة خسائر أحتمالية متوقعة .

هـ - يتم تبويبها ضمن قائمة توزيع الدخل .

ولاشــك أنــه مــن الأهميــة بمكانة التفرقة بين مفهومى المخصصات والاحــتياطيات وعدم الخلط بينهما سواء فى الفكر النظرى أو على مستوى الممارسة العملية وذلك لعديد من الأسباب التى لعل أبرزها ما يلى : -

١- الوقايـــة ضـــد تكوين الاحتياطيات السرية عن طريق المغالاة فى تكوين المخصصات (سواء لمقابلة الإهلاك أو لتجديد الأصول أو لمقابلة النقص فى قيمتها أو عن طريق المغالاة فى قيمة الالتزامات) .

حيث أن أية مبالغ مكونة لأغراض المخصصات تزيد قيمتها عن قيمة تلك الأغراض يتعين أن يتم معالجة الزيادة على أنها أحتياطى ، ويتم أخذ ذلك فى الحسبان سواء من وجهة نظر الإدارة أو مراقب الحسابات .

٢- عـــدم أظهار وعرض نتائج أعمال المنشأة والمركز المالى لها بشكل عادل وصادق ، حيث أن الاحتياطى يؤدى الى الزيادة فى صافى أصول المنشأة ، فى حيـــن تـــؤدى المخصصـــات الى تحديد التكلفة التى قد تتحملها المنشأة لتحقيق قدر معين من الدخل الذى يتم عرضه فى قائمة نتائج الأعمال .

٣- عدم استقلال الفترات المالية نتيجة لوجود التداخل بينها ، حيث أن إدراج المخصصـــات ضـــمن عناصـــر الاحتياطيات قد يؤدى الى تحميل الفترة الماليـــة القادمة بالالتزام والذى قد تتحدد قيمته فى الفترة المالية القادمة ، ومن ثم تتأثر قائمة الدخل للفترة الحالية بعنصر من عناصر المصروفات للفترة السابقة .

٣- معايير التفرقة بين المخصصات والاحتياطيات .

فى ضـــوء تعـــريف كل من المخصصات والاحتياطيات وأهمية التفرقة بيـــنهما ، يتضح أن هناك عدة معايير يمكن على أساس التفرقة بين المخصصات والاحتياطيات هى : -

١- مصدر نشوء وتكوين كل من المخصصات والاحتياطيات :-

حيـث تعتـبر المخصصات عبء يحمل على ايرادات الفترة المالية ويتم خصمها كنفقة قبل الوصول الى صافى الدخل وذلك بتحميلها على قائمة الدخل (حـ / الأرباح والخسائر) .

بينما يتمثل مصدر تكوين الاحتياطيات فى أرباح النشاط المحققة (سواء أكـان نشـاط جارى أو رأسمالى) ويتم أحتجازها منها ، وتظهر وتبوب تلك الاحتياطيات فى قائمة توزيع الأرباح والخسائر .

٢- الهدف أو الغرض من تكوين كل من المخصصات والاحتياطيات : -

يتمـثل الهـدف مـن تكوين المخصصات فى (أ) إظهار الأصول بالقيمة السـليمة فى قائمـة المركز المالى (مخصصات الإهلاك أو مخصص هبوط أسـعار بضـائع أو مخصـص هبوط أسعار أوراق مالية) ، (ب) أو تحميل حسابات النتيجة بكافة الالتزامات الخاصة بالفترة المالية الجارية والتى تتحقق فى الفـترة القادمـة (ومن أمثلة ذلك مخصص الضرائب المتنازع عليها أو مخصصات التعويضات القضائية) .

أمـا الهـدف مـن تكوين الاحتياطيات فيكون (أ) أما تنفيذا لالتزام معين قـانونى أو تعاقدى (كقرض الفوائد) ، (ب) أو تنفيذا لسياسة مالية أو إدارية معينة لمواجهة التوسعات المستقبلية ، (ج) تقليل الاعتماد على مصادر التمويل الخارجية ،(د) أو زيادة الاعتماد على مصادر التمويل الداخلية ، (هـ) وتوفير السـيولة أو زيـادة رأس المال العامل ، أو (و) لتدعيم المركز المالى أو (ل) لمواجهـة الظروف غير المتوقعة أو الالتزامات غير المحتملة الدفع وبالتالى غير محددة المقدار .

٣- التأثير على قائمة الدخل وقائمة المركز المالى : -

يؤثـر تكويـن المخصصات على كل من رقم نتيجة الأعمال الحالية فى الفـترة الجاريـة ، وعلى مدى دلالة قائمة المركز المالى عن عدالة المركز المالى فى تاريخ إعدادها .

أمـا الاحـتياطيات فلن يكون لها مثل تأثير المخصصات ، حيث يقتصر تأثيـر الاحـتياطيات عـلى صـافى أصول المنشأة ، باعتبار أن تكوين تلك الاحـتياطيات يـؤدى الى زيادة القيمة الصافية لأصول المنشأة ، ولا شك أن الاحتياطيات لن تؤثر على قائمة الدخل مباشرة .

٤- الالزام بضرورة تكوين المخصصات والاحتياطيات .

حيث أن المخصص يؤثر على تحديد رقم نتيجة الأعمال وعلى مدى دلالة المركز المالى للمنشأة ، وحيث أنه يتم قبل تحديد رقم الأرباح ولا يتوقف على وجـود تـلك الأربـاح ومن ثم فإن الالزام بضرورة تكوينها يكون محاسبيا وقانونيـا بطـبيعة الحال ، آلا أن مراقب الحسابات يجب أن يتحقق من مدى كفاية وعدالة مبالغ المخصصات باعتبارها عبئا على الإيراد .

أمـا الاحـتياطيات والتى تعالج فى حساب توزيع الأرباح ومن ثم لا يتم تكوينها إلا إذا وجدت أرباح كافية لذلك ، وقد تكون الاحتياطيات إلزامية عن طريق القانون (كالاحتياطى القانونى او احتياطى رد السندات) ، او قد يكون أحـتياطى نظـامى طبقا للنظام الأساسي للشركة ، وينصب الإلزام هنا على استخدامها فى الأغراض التى كونت من أجلها وليس على ضرورة تكوينها ، وقد تكون الاحتياطيات أختيارية كتدعيم المركز المالى مثلا او لتوفير سيولة ، وفى تلك الحاله ليس هناك الزام فى تكوينها .

٥- أستثمار كل من المخصصات والاحتياطيات

بصفة عامة يجب ألا يفهم من وجود مخصصات أو أحتياطيات فى قائمة المركز المالى أن لها مقابلا معينا فى جانب الأصول ، حيث قد تكون مجموعة الأصول ممثلة لرأس المال والاحتياطيات والمخصصات بدون تحديد لاستثمار أى مـــنها فى أصول معينة ، ومن جهه أخرى قد يستثمر مقابل المخصصات والاحتياطيات فى أنشطة خارج أعمال منشأة الأعمال (على سبيل المثال فى أوراق ماليـــة أو فى بوليصة تأمين) ، وتبدو أهمية وضرورة استثمار الأموال خـــارج أعمـــال المنشـــأة فى حالة رد السندات والتى يكون مقابلها أحتياطى مســـتثمر ، وقد يستثمر مقابل المخصصات والاحتياطيات فى أصول مستثمرة داخـــل المنشأة ، وتبدو أهمية ذلك عندما تحتاج المنشأة الى مقابل تلك النقدية والتى قد تنخفض إذا تم استثمارها بالخارج ، فضلا عن أن قيمة الاستثمارات الخارجيـــة قـــد تـــنخفض نـــتيجة عوامل خارج نطاق تحكم المنشأة (كفاءة الاستثمار ، العوامل الاقتصادية والبيئة الداخلية أو الخارجية) .

عمومـــا لا تختـــلف طـــريقة استثمار المخصصات عن الاحتياطيات إلا فى معالجة أرصدة الحسابات المختلفة عند حلول ميعاد استخدام المخصص المستثمر، حيـــث لـــو اســـتثمرت المنشأة مخصص الإهلاك على سبيل المثال ، فعند تجديد الأصل تظهر عدة حسابات مقابلة له فى جانب الأصول هى (أ) حساب مخصص الإهـــلاك المســـتثمر ورصيده دائن بما يقابل قيمة الاستثمار المقابلة له فى جانب الأصول ، (ب) حساب استثمارات المخصص ، (ج) الأصل القديم بتكلفته ، وعند بيـــع الاســـتثمارات وشـــراء الأصـــل الجديد ترحل اى خسارة او ربح من بيع الاســـتثمار الى حساب مخصص الإهلاك المستثمر ، ويقفل حساب الأصل القديم

بـــترحيله فى حساب المخصص المستثمر ، وأى رصيد يتبقى فى حساب الأخير يرحل الى قائمة الدخل .

والاخـــتلاف الظاهر فى معالجة رصيد حساب المخصص المستثمر عن الاحـــتياطى المستثمر مرجعه الى أن الإهلاك يعتبر عبء يجب تحميله على قائمة الدخل ، بيتما فى حالة رد قيمة السندات فإن تلك العملية تعد مجرد حجز أموال فى المنشأة وفقا لما تمليه السياسة المالية للمنشأة .

٤/٢/٣ أنواع المخصصات ومشاكل القياس المحاسبى المرتبطة لها

عادة ما يتم تكوين المخصصات بتحميل قائمة الدخل بها ، وقد تنقسم تلك المخصصات من حيث طبيعتها واستخداماتها الى : -

أولا : - مخصصات لمقابلة انخفاض قيمة الأصول .

ثانيا : - مخصصات لمقابلة الالتزامات .

أولا : - مخصصات لمقابلة انخفاض قيمة الأصول

وكأمثـــلة عـــلى الـــنوع الأول مخصص الإهلاك ومخصص هبوط أسعار بضائع ، مخصص الديون المعدومة ، ومخصص هبوط أسعار الأوراق المالية. وتحمـــل تلك المخصصات على حساب الأرباح والخسائر سنويا ، ويتم تخفيض قيمة الأصل بها فى قائمة المركز المالى .

وإذا مـــا اتضح أن مبالغ تلك المخصصات زائده عن الحاجة ، فإنه يمكن رد تـــلك الـــزيادة الى حساب الأرباح والخسائر فى بند منفصل (كمخصص الديـــون المشـــكوك فى تحصـــيلها) ، أو قـــد يتم تحويلها الى أحد حسابات

الاحتياطيات (الايرادية) والتى قد تحول الى حساب قائمة توزيع الأرباح والخسائر - إذا دعت الضرورة ذلك .

وقد سبق وإن تم تغطية مخصصات الإهلاك وكذلك مخصص هبوط بضائع ولذلك سيتم فى هذا الجزء تغطية مخصصات الديون المعدومة ، مخصص هبوط أسعار أوراق مالية ، مخصصات الخصم المسموح بها .

١- مخصص الديون المعدومة

يعرف ذلك المخصص بأنه عبارة عن العبء الذى يحمل على قائمة الدخل لمقابلة المبالغ المستحقة على بعض المدينين والتى من المتوقع عدم إمكانية تحصيلها بالكامل منهم (فهى إذن خسارة) ، إلا أنه لم يتم بصورة قاطعة تحديد مقدار تلك الخسارة المؤكدة الحدوث ولكنها غير معلومة المقدار بدقة .

ويختلف ذلك المخصص عن أحتياطى الديون المشكوك فى تحصيلها من حيث الهدف ، حيث أن المخصص يشير الى تحميل إيرادات السنة الجارية بتلك الخسارة المؤكدة الحدوث التى تخص تلك المدة الحالية إلا أنها تقع فى الفترة المالية القادمة ولذلك لم يمكن تحديد قيمتها بدقة وشكل حاسم .

أما الهدف من احتياطى الديون المشكوك فى تحصيلها فهو يكون للأحتياطى ضد احتمالات تعرض المنشأة لخسائر نتيجة احتمالات توقف بعض المدينين عن سداد ومديونياتهم .

ويتم حساب ذلك المخصص عادة عن طريق فحص كل حساب من حسابات المدينين على حده مع دراسة الظروف المحيطة بإمكانية التحصيل (المركز المالى للعميل ، خبرة العميل السابقة مع المنشأة ، طبيعة وقيمة الضمانات المقدمة

مـــن العميـــل ، أعمار حسابات المدينين) ، وفى الممارسة العملية يتم عاده أخذ نسبة معينة من مفردة المدينين فى ضوء الخبرة الماضية للمنشأة .

بيـــنما يـــتم لجـــوء المنشأة لأحتياطى الديون المشكوك فى تحصيلها عندما تكتشف أن بعض من المدينين متوقفون عادة عن السداد فى ضوء الخبرة السابقة ويـــتعين عـــليها تكوين ذلك الاحتياطى (وليس مخصص الديون المعدومة) ، عموما هناك وسيلتين لمعالجة مخصص الديون المعدومة هما : -

أ - يـــتم تـــرحيل الديـــون المعدومـــة فعلا خلال الفترة بالخصم من حساب المخصص ، وفى نهاية الفترة يعاد تقدير مبلغ المخصص بما يتناسب مع قيمـــة حساب المدينين فى تاريخ الميزانية مع ترحيل الفرق (بالزيادة أو بالنقص) الى قائمة الدخل .

ب-تـــرحيل الديـــون المعدومـــة الى قائمـــة الدخل مباشرة مع تعديل حساب المخصص كما فى الوسيلة السابقة .

ويفضل أتباع الطريقة الاولى لأنها تتمشى مع طبيعة المخصص والهدف مـــن تكوينه لمواجهة الخسارة ، وفى ذات الوقت لا تخفى حركة المخصص ، حي يمكن لمراقب الحسابات بسهولة التوصل الى مبلغ الديون المعدومة خلال السنة بدون إظهارها فى بند مستقل بقائمة الدخل .

٢- مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية

يعرف ذلك المخصص بأنه عبارة عن قيمة النقص المؤكد الحدوث وغير المحدد المقدار الذى تتعرض له أسعار الاستثمارات المالية ، وغنى عن البيان تنقسم الاستثمارت المالية الى نوعين : -

أ- الاستثمارات قصيرة الأجل والتى تبوب كأصول متداولة .

حيث تقتنيها المنشأة لغرض إعادة بيعها أو لغرض استثمار فائض أموال المنشأة بصفة مؤقتة .

ب- الاستثمارات طويلة الأجل والتى تبوب كأصول ثابتة .

وهى تلك الاستثمارات المالية التى تقتنيها المنشأة للأحتفاظ بها لأغراض السيطرة على شركات أخرى ، أو لوجود مصالح متبادلة مع شركات أخرى .

بالنسبة للنوع الأول من الأوراق المالية الذى يعد أصولا متبادلة تطبيقا لسياسة التحفظ يتم تقويمها بالتكلفة أو السوق أيهما أقل ، بحيث يتم تكوين مخصص لمواجهة أى هبوط قد يحدث فى أسعار تلك الأوراق بتاريخ الميزانية عن قيمتها الدفترية . ويتم عرض تلك الأوراق المالية بتكلفتها فى جانب الأصول مخصوما منها قيمة ذلك المخصص ، على أن يتم تحميل قيمة ذلك المخصص فى قائمة الدخل ، ويتم تعديل قيمة ذلك المخصص سنويا على أساس التغير فى القيم السوقية لتلك الاستثمارات فى نهاية كل فترة مالية .

أما بالنسبة للنوع الثانى الذى يعد أصولا ثابتة ، فعادة ما يتم تقويمها بالتكلفة باستمرار ما لم تتعرض قيمتها لأنخفاض مستمر حيث أنها مملوكة بصفة دائمة ولا ينتظر أعادة بيعها ، الا أنه قد يطرأ أنخفاض دائم على قيمة تلك الاستثمارات بسبب وقوع خسائر مستمرة على الشركة المصدره لتلك الأوراق المالية ، ولذلك يتعين أخذ ذلك الانخفاض الدائم فى الاعتبار بتكوين مخصص لمواجهته ، ويكون ذلك بشكل يماثل الأصول الثابتة الأخرى التى يطرأ على قيمتها أنخفاض دائم مستمر .

ثانيا : مخصصات لمقابلة الالتزامات.

وكأمثـلة عـلى ذلك النوع مخصصات الضرائب وترك الخدمة والمنازعات القضـائية ، وتمـثل مبالغ تلك المخصصات التزام يتعين على المنشأة سداداه ودفعـه ، الا أنـه لا يمكن حاليا تحديد مبالغها على وجه القطع ، من ثم فإن مبالغها مؤكد سدادها الا أنها غير مؤكدة أو محددة المقدار . وكأمثله على ذلك مخصصات مقابل الضرائب ، وتعويضات المنازعات القضائيه ٠

١- مخصص الضرائب : -

وهـو عبارة عن العبء الذى يتم تحميله على قائمة الدخل لمقابلة الضرائب الـتى يقـع عبـئها على المنشأة ذاتها (بالتحديد ضريبة أرباح شركات الأموال وضريبة التنمية) باعتبار أنها تمثل مبالغ من المؤكد سدادها فى الفترة القادمة الا أنها غير معلومة المقدار على سبيل القطع. [1]

وغـنى عن القول فإن ضريبة أرباح شركات الأموال لا تدفع خلال الفترة الـتى تتحقق خلالها الأرباح الخاضعة للضريبة بل أنها تدفع فى فترات لاحقة ، ومن جهة أخرى فإن الربح المحاسبى (الذى تظهره قائمة الدخل) يختلف عن الربح الضريبى المحدد فى ضوء تشريعات قانونية وتعليمات مصلحة الضرائب وفى ضـوء تقدير الفاحص الضريبى لعناصر وعاء الضريبة ، لذلك فدائما ما

---

[1] لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع الى : -
- د. أمين السيد احمد لطفى ، الضريبة على أرباح شركات الأموال بين المتطلبات القانونية والممارسات المحاسبية ، دار النهضة العربية - القاهرة ، ١٩٩٤ .
- د. أمين السيد أحمد لطفى ، أسس القياس والفحص الضريبى لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية ، دار النهضه العربيه ، القاهرة ،١٩٩٧ ٠

يحـــدث أخـــتلاف جوهـــرى فيما بين الربح المحاسبى من جهة نظر الشركة ، والـــربح الضريبى من وجهة نظر مصلحة الضرائب ، ولذلك لا يمكن للمنشأة التحقق بشكل حاسم من قيمة الضرائب المستحقة وقت أعداد القوائم المالية .

وغنى عن القول فإنه لا يتعين وضع أى مبلغ فى مخصص الضرائب الا عـــند توافر كافة شروط تكوين المخصصات - أى فى الحالات التى لا يمكن خلالهـــا تحديـــد المبلغ المطلوب أداءه لمصلحة الضرائب بشكل قاطع بسبب وجود نزاع ضريبى عند وجود تعديلات على الإقرارات الضريبية للشركة ، ويكـــون ذلك عندما تكون المنشأة مدينة لمصلحة الضرائب بضرائب مستحقة وواجـــبة الســـداد ، ويكون ذلك عندما يتم الربط ضريبيا على الشركة إلا أن المبـــلغ المســـتحق كالتزام نهائى لم يتحدد بشكل قاطع - حيث أنه يكون محل نزاع معروض على لجان الطعن أو المحاكم الابتدائية أو الاستئنافية ، من هنا يتعين على المنشأة تكوين ذلك المخصص .

ويتم تحميل قيمة ذلك المخصص للضرائب المتنازع عليها فى قائمة الدخل عن الفترة المالية الجارية المستحقة ، وفى ذات الوقت يتم اظهار قيمته كالتزام فى قائمـــة المركـــز المالى ، ويتم التسوية عند الاستقرار على مبلغ الضرائب المحدد القيمة عندما الضريبة واجبة الأداء تماما .

وإذا كـــان المبـــلغ المكون لمخصص ضرائب فى قائمة الدخل مغالى فيه (بسبب تحديده تقديرا وليس بناء على حساب دقيق للألتزام الضريبى) ، ففى تلك الحالة يعد بمثابة أحتياطى طوارئ من المفضل إدراجه ضمن الاحتياطيات وليس المخصصات .

٢- مخصصات تعويضات المنازعات القضائية

إذا كـــان مخصص الضرائب يتم تكوينه لمواجهة التزام مؤكد ولكنه غير محـــدد القيمة ، فإن مخصص المنازعات القضائية يتم تكوينه لمواجهة التزام غيـــر مؤكـــد الوقـــوع ، ومثال ذلك صدور حكم من المحكمة الابتدائية بدفع تعويـــض مع وجود أحتمال نقض هذا الحكم فى محكمة الاستئناف ، فى مثل تلك الأحوال يستخدم مصطلح مخصص منازعات قضائية لتحمل للقارئ معنى عدم ثبوت مبلغ التعويضات الظاهر فى قائمة المركز المالى بشكل نهائى .

٤/٢/٤ أنواع الاحتياطيات ومشاكل القياس والتقييم المرتبطه بها

تعتبر الاحتياطيات أستخداما للربح وليس تكليفا عليه كما هو الأمر بالنسبة للمخصصات ، هذا ويمكن تبويب الاحتياطيات من زوايا متعددة أهمها : -

١- مصدر الاحتياطيات

حيث يمكن التمييز بين (أ) الاحتياطيات الايرادية **Revenues Reserves** و(ب) الاحتياطيات الرأسمالية **Capital Reserves** ، حيث يكون مصدر النوع الأول الأرباح الصافية العادية التى حققتها المنشأة من نشاطها الرئيسى ، بينما يكـــون مصـــدر الـــنوع الثانى الأرباح الرأسمالية التى حققتها المنشأة بصفة عرضـــية (كأرباح بيع الأصول الثابتة) ، وذلك النوع الأخير لا يمكن إعادة توزيعها على المساهمين إلا إذا إنقضت أسباب وجودها .

٢- هدف الاحتياطيات

حيـــث يمكـــن التمييز بين (أ) أحتياطيات تهدف الى تدعيم المركز المالى ومن أمثلتها الاحتياطى القانونى أو الاحتياطى العام ، (ب) والأحتياطيات التى تهـدف الى مقابلة وتحقيق سياسة إدارية معينة (كأحتياطى - رد السندات أو أحتياطى التجديدات والتوسعات) ، (ج) وأحتياطيات تهدف الى تمكين الدولة من تنفيذ خطة التنمية الاقتصادية (كأحتياطى شراء السندات الحكومية) .

٣- من حيث الإفصاح عن الاحتياطيات

يمكـــن الـــتمييز بين (أ) أحتياطيات ظاهرة - حيث يكون لها حساب ظاهر بالدفاتـــر ويظهـــر رصـــيدها بالميزانية (مثل الاحتياطيات السابقة) ، أو (ب) أحـــتياطيات مستترة Secret reserves - ولا يظهر رصيدها بالميزانية بشكل صريح وانما يستنتج .

٤- من حيث الإلزام

حيث قد تكون الاحتياطيات (أ) الزامية Legislative وهى تلك المفروضة بموجـــب القانون العام ، أو نتيجة التزام الشركة بسداد التزام محدد ،(ب) وقد تكـــون الاحتياطيات أختيارية Optional وذلك لأغراض تدعيم المركز المالى ومواجهة حالات التعثر المالى .

وفيما يلى أيجاز للأنواع التطبيقية للأحتياطية : -

١- الاحتياطى القانونى

وهو يمثل الاحتياطى الذى تلزم القوانين بضرورة تكوينه ، وتحديد نسبته ومصادره ، وقد تحدد أيضا أستخداماته .

وتــنص المادة (٤٠) من قانون الشركات المصرى على ضرورة تجنيب جــزءا عــلى عشرين من صافى الأرباح على الأقل (تحدد بنسبة ٥ % من صــافى الأربــاح) لــتكوين أحتياطى قانونى ، ويجوز للجمعية العامة وقف تجــنيب ذلــك الاحتياطى إذا ما بلغ ما يساوى نصف رأس المال ، كذلك فقد أشــار القــانون فى المادة (٣١) واللائحة التنفيذية فى المادة (٩٤) أيضا الى وجوب ترحيل علاوة إصدار الأسهم التى تصدرها الشركة الى ذلك الاحتياطى القانونى – حتى ولو كان بلغ النصف من رأس المال .

والهــدف من تكوين ذلك الاحتياطى بلا شك هو عدم استئثار المساهمين بالأرباح بأسرها دون أن يكفلوا للشركة ما يقيلها من عثراتها فى حالات الشدة وتعويض النقص فى رأسمالها .

٢- الاحتياطى النظامى

وهى عــبارة عن المبالغ التى تحتجزها من صافى الأرباح طبقا لما ورد بــنظام الشركة الأساسى والذى ينص على مصدره وأهدافه ومن ثم فهو يعتبر أحتياطى الزامى ، وقد نصت المادة (٤٠) من قانون الشركات على أنه إذا لم يكــن الاحتياطى القانونى مخصصا لأغراض معينة منصوص عليها فى نظام الشــركة ، يجــوز للجمعية العامة العادية بناء على أقتراح مجلس الإدارة أن تقرر أستخدامه فيما يعود بالنفع على الشركة أو على المساهمين .

٣- الاحتياطى الرأسمالى

ويعــرف بأنــه مــن المبالغ غير القابلة للتوزيع بناء على ما تقضى به الأصــول المحاسبية السليمة ، حيث أن الفائض أو الإيرادات التى لا تنشأ من

عمليات الاستغلال العادية للشركة لا يجب ضمها للدخل القابل للتوزيع ، فعلى سبيل المثال فإن ما ينشأ من بيع الأصول الثابتة أو إعادة تقويمها أو ما يقبض كتعويض عنها (كعلامات تجارية أو شهرة محل) ، وكذلك كل ما ينشأ عن سـداد الالـتزامات الثابـتة بأقل من قيمتها (مثال شراء الشركة سنداتها من البورصة بأقل من القيمة الأسمية) .

كافة تلك الأرباح غير المتصلة بأرباح استغلال النشاط العادى تجنب فى حساب الاحتياطى الرأسمالى للدلالة على عدم قابليتها للتوزيع ، حيث لا يصح توزيـع ذلك الاحتياطى على المساهمين خلال حياة الشركة وانما يستخدم لتغطية أية خسائر رأسمالية .

٤- أحتياطى رد سندات

عند لجوء الشركة الى الاقتراض عن طريق السندات ، يكون هناك الزام بسـداد ذلـك القرض الى حملة السندات سواء على دفعات أو دفعة واحدة فى نهايـة مدة القرض ، ومن ثم تقوم الشركة بتكوين أحتياطى لرد تلك السندات وسدادها .

وقد يكون ذلك الاحتياطى الزاميا إذا ما كان هناك نص فى نشرة الاكتتاب يقضى بضرورة تكوينه ، وقد يكون أختياريا إذا ما كونته الشركة دون النص عليه فى النشرة أو عقد القرض ذاته .

ولاشـك أن ذلـك الاحـتياطى يضمن لحملة السندات توافر الأموال لدى الشركة لرد قيمة سندات عند حلول أجلها ، كما تتوافر للشركة الأموال اللازمة للسداد فى تاريخ الاستحقاق دون التأثير على رأس المال العامل لها ، ومن ثم

تدعيم الثقة فى مقدرة الشركة على سداد التزاماتها ، كما انه يمثل مصدر من مصادر التمويل الذاتية .

ولاشك ان عملية رد السندات لن تؤثر على مبلغ الاحتياطى المكون حيث يتم استبعاد قرض السندات من جانب الالتزامات ، ويتم تخفيض النقدية فى جانب الأصــول بنفس المقدار ، ويحول احتياطى رد السندات الى الاحتياطى العام بعد استنفاذ الغرض منه .

٥- أحتياطى التوسيعات والتجديدات (أو ارتفاع الأصول الثابتة)

عــادة مــا يــتم تكوين ذلك الاحتياطى لمواجهة نفقات شراء أصول الشركة الثابــتة او المــتداولة (تجديــدات الأصول الثابتة أو تكاليف توسيعات الشركة) لأغراض التوسع فى أعمالها بدلا من اللجوء الى الاقتراض أو زيادة رأس المال.

فذلــك الاحــتياطى يتم تكوينه تنفيذا لسياسة إدارية معينة ، ومن ثم فهو يخضع لقرارات مجلس الإدارة وموافقة الجمعية العامة .

وقــد يتم اللجوء لذلك الاحتياطى أيضا بسبب الارتفاع المستمر فى الأسعار والاستمرار فى حساب أهلاك الأصول الثابتة على أساس التكلفة التاريخية ، ومن ثــم قد توجد صعوبة فى تمويل عملية أستبدال الأصول الثابتة وقت الحاجة ، من هــنا يتم تجنيب نسبة من صافى الأرباح لتكوين أحتياطى ارتفاع الأسعار ، على أن يستخدم فى المساهمة فى أعمال تمويل عملية الاستبدال مستقبلا بطرق التمويل الذاتى .

ويلاحظ أن ذلك الاحتياطى يتم معالجته بنفس الطريقه المرتبطة باحتياطى رد الســندات ، حيث عندما يستنفذ غرضه متى تم شراء الأصول الجديدة فانه يتم تحويله الى الاحتياطى العام .

٦- الاحتياطى العام

يـــتم تكويـــن ذلك الاحتياطى العام بهدف وحيد هو تقوية المركز المالى للشركة ، ومن ثم يجعل الشركة أكثر قدرة على مواجهة أى ظروف أقتصادية قـــد تـــتعرض لها ، وقد يتم اللجوء اليه للأحتفاظ بمستوى التوزيعات المعتادة حين تنقص الأرباح ، وقد يستخدم فى تغطية الخسائر .

وللأحتياطى العام مصادر مختلفة هى (أ) حساب التوزيع حيث قد تحتجز الشـــركة جـــزء مـــن أرباحها دون توزيع لضمان السيولة بالشركة أو لمجرد الاحـــتياط للمســـتقبل ، (ب) الاحتياطيات الرأسمالية التى أنتهى الغرض منها والـــتى تتحول بعد ذلك للأحتياطى العام ، (ج) الزيادة فى مبالغ المخصصات اللازمة للغرض الذى كونت من أجله .

بصـــفة عامة لا توجد أية قيود تحد من التصرف فى ذلك الأحتياطى عن طريق إدارة المنشأة فلها أن تستخدمه فى زيادة رأس المال أو حساب التوزيع لتوزيعه على حملة الأسهم .

٧- أحتياطى الالتزامات الاحتمالية أو احتياطى الطوارئ

يعتـــبر معيـــار الـــتفرقة بين الاحتياطيات (التى يتم تكوينها لمقابلة أية الـــتزامات مـــتوقعة غير مؤكدة الحدوث) ومخصصات الالتزامات فى درجة الـــتأكد المرتـــبطة بأمكانية حدوث الالتزام ، حيث لو كان هناك تأكد من ذلك الحـــدوث لوجـــب تكوين مخصصات عنه ، أما إذا كان الأمر مجرد أحتمال لوجب تكوين احتياطيات عنه .

وكمـــثال عـــلى ذلـــك الاحتياطى الذى يواجه الالتزامات الاحتمالية هو أحتياطى الطوارئ ، والذى يكون أساسا لموجهة أحتمالات محددة فى المستقبل تـــرى الشركة إلا تدعها تفاجئها على غير استعداد ، ومن ثم يتعين أن تحتاط لأحـــتمال وقوعها مقدما ، ولذلك ففى حالة وقوعها فإنها لن تؤثر على أعمال الشركة أو سيولتها أو رأس مالها الكامل أو أرباحها المقبلة .

فقـــد ترى الشركة تكوين احتياطى طوارئ لمواجهة قضية مرفوعة ضد الشـــركة بسبب إدعاء الغير بملكية براءة أختراع تعدت الشركة عليها ، نتيجة تلك القضية غير مؤكدة ولو حكم ضد الشركة بتعويضات فإنها ستمثل خسارة فى المستقبل – وغالبا ما تشار الى تلك الالتزامات المحتملة فى صورة مذكرة وايضاح على قائمة المركز المالى .

سواء تحقق الأحتمال الذى كون من أجله ذلك الاحتياطى أو لم يتحقق فإن رصيد الاحتياطى أما أن يحول للأحتياطى العام أو يعاد الى حساب التوزيع ، بعبارة أخرى لا يتم ترحيل الخسارة المحققة مباشرة الى حساب الاحتياطى ، وانما تظهر كبند مستقل فى قائمة الدخل ضمن حسابات غير عادية .

٨- الاحتياطيات السرية أو المستترة

تعرف الاحتياطيات المستترة بأنه تلك الاحتياطيات التى ليس لها أى وجود دفترى والتى من شأنها الإفصاح عن حقوق المساهمين بالقوائم المالية بأقل من قيمتها الحقيقية والفعلية .

وتنشأ الاحتياطيات السرية عن عدة مصادر لعل أبرزها ما يلى : –

١- معالجة أحد عناصر المصروفات الرأسمالية كمصروفات ايرادية - مثال ذلك تسجيل نفقات معالجة عمرة للسيارات كمصروفات ايرادية وتحميلها على قائمة الدخل للسنة الحالية بدلا من رسملتها .

٢- المغالاة فى حساب المخصصات المرتبطة بتقويم الأصول على سبيل المثال مخصص الإهلاك الأصول الثابتة أو مخصصات الديون المشكوك فى تحصيلها أو مخصصات هبوط أسعار أوراق مالية ،على اعتبار أن المغالاة فى حساب المخصصات يعد من قبل الاحتياطيات .

٣- إظهار قيمة التكوين الرأسمالى الذاتى بالتكلفة فى حين أن قيمته الحقيقية تكون أعلى من ذلك .

٤- تقويم الاستثمارات فى الشركات التابعة بالتكلفة ، فى حين أن سعرها فى سوق الأوراق المالية يكون أعلى .

٥- عـدم إظهـار الأصول الثابتة التى تحصل عليها المنشأة بدون مقابل فى الدفاتر رغما عن استخدامها فى الإنتاج .

٦- عـدم إظهار الأصول المستبعدة ضمن الأصول بالقوائم المالية ومعالجتها محاسبيا كخسارة رأسمالية بالكامل .

٧- إظهار التزامات وهمية أو تضمينها على غير حقيقتها .

٨- المغالاة فى تكوين المخصصات المرتبطة بالالتزامات .

٩- عدم تحويل مخصصات الالتزامات التى تثبت عدم الحاجة اليها أو الزائدة عن المطلوب الى الاحتياطيات وتركها فى صورة مخصصات .

١٠- تكويـن مخصصـات عـن التزامات أحتمالية كان من الأحرى تكوين أحتياطيات عنها لأنها غير مؤكدة الحدوث .

وقد يتكون ذلك الاحتياطى أيضا تلقائيا أى دون تدخل من جانب إدارة الشركة نتيجة لارتفاع القيم الحقيقية للأصول عن قيمتها الدفترية بسبب انخفاض قيمة العملة (القيمة الشرائية للنقود) .

ولاشك أن تكوين تلك الاحتياطيات يؤثر على عدالة تصوير القوائم المالية للشركة باعتبار أنها لا تظهر بنتائج أعمال الشركة بعدالة وصدق ، كما أنه لايتم عرض قائمة المركز المالى بشكل عادل حيث تظهر الأصول والخصوم بقيمة تختلف عن قيمتها الحقيقية ، ومن جهة أخرى قد تشجع تكوين تلك الاحتياطيات على التلاعب فى أسعار أسهم الشركة بسوق الأوراق المالية (البورصة) عن طريق الأفراد الذى يدركون وجود تلك الاحتياطيات ، بالإضافة الى أنها تعطى الفرصة لإدارة الشركة لأخفاء سوء إدارتهم وتلاعبهم عن طريق التصرف بالزيادة أو بالنقص تبعا لأغراضهم بالتحويل من والى تلك الأحتياطيات السرية .

ومن جهة أخرى قد يؤيد البعض وجود مثل تلك الاحتياطيات باعتبار أنها مصدر قوة للشركة ومحل نفع للمساهمين ، حيث أنها تساعد المنشأة فى ظروف الكساد للأحتفاظ بائتمانها والاستمرار فى سداد التوزيعات ، ومن ثم تتلافى التغيرات الكبيرة فى أسعار أسهمها بالبورصة .

٤/٢/٥ المخصصات والاحتياطيات في ضوء معايير المحاسبة

المخصصات :-

لم تفرد معايير المحاسبة الدولية أو المصرية معيارا خاصا للمخصصات ، حيث تم معالجة موضوع المخصصات من خلال معايير المحاسبة عن الأصول الثابتة والمخزون وما إلى ذلك . وقد سبق أن تناول المؤلف ذلك من خلال الفصول السابقة .

ويمكـــن القول بأن معايير المحاسبة المصرية (الدولية) قد أشارت الى وصـــف بعــض الالـــتزامات باعتـــبارها مخصصات ، كذلك فقد أستخدمت أصطلاح المخصصات لمقابلة الانخفاض فى قيمة بعض الأصول ، ومن أمثلة ذلـــك مـــا ورد بالمعايير المحاسبية المتعلقة بالإفصاح فى البنوك والمؤسسات المالية المشابهة والتى أشارت الى خصم قيمة مخصصات الديون المشكوك فى تحصـــيلها مـــن أرصدة القروض والسلفيات وذلك لتحديد القيمة الدفترية لتلك الأصول القابلة للتحصيل .

ومن ثم فإن المخصصات التى تستوفى شروط الالتزامات يتعين إدراجها كالألـــتزامات فى حين أن المخصصات التى لا تستوفى شروط الالتزامات أو تكـــون متعـــلقة بانخفاض فى قيمة الأصول يتعين خصمها من تلك الأصول المتعلقة بها .

الإحتياطيات :-

لم يفرد معيار محاسبى مستقل لموضوع الاحتياطيات ، وإنما تم الإشارة الى الاحـــتياطيات فى المعيار المحاسبى المصرى رقم (٣) بعنوان المعلومات التى يجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية .

حيث تم تحديد تلك الاحتياطيات بأنها أحد العناصر المكونة لحقوق الملكية بالأضافة الى رأس المال المدفوع والزيادة المدفوعة عن القيمة الأسمية لأسهم رأس المال • علاوة إصدار الأسهم) .

وقد تبوب تلك الاحتياطيات وفقا لهذا المعيار على النحو التالى : -

- أحتياطيات قانونية ونظامية .
- أحتياطيات أختيارية (طبقا للسياسة الإدارية للمنشأة) .

كمـــا أكـــد المعيار أيضا على ضرورة الإفصاح عن بنود حقوق الملكية الأخـــرى (الاحتياطيات سواء أكانت إلزامية أو أختيارية) كل على حدة مع بيان حركتها خلال الفترة المالية وأرصدتها فى تاريخ الميزانية وأية قيود على توزيعاتها .

٤/٢/٦ الرأى المهنى للمراجع

المخصصات :-

ليس من مسئولية مراقب الحسابات أن يقوم بتكوين المخصصات اللازمة أو بحســابها ، وأنمـــا يتمـــثل واجـــبه فى هذا الشأن فى التحقق من دقة قيمة المخصصات ومن سلامة معالجتها المحاسبية وصحة عرضها بالقوائم المالية على النحو التالى : -

١- أن يتحقق مراقب الحسابات من مدى كفايه المخصصات لما خصصت له من أغراض ، عن طريق فحص كل مخصص على حده ، والرجوع فى ذلك الى تقارير الفنيين والخبراء وغير ذلك من الوسائل المختلفة .

٢- أن يـــتحقق مـــراقب الحســـابات مـــن أن الأساس الذى يتخذ لتكوين المخصصات ثابتا من فترة إلى أخرى .

٣- أن يـــتحقق مـــراقب الحســـابات مـــن صـــحة وسلامة الأفصاح عن المخصصات على النحو التالى : -

أ- بالنسبة للمخصصات التى تكون لغرض مقابلة أنخفاض قيمة الأصول ، يـــتعين ان يـــتحقق من أنها تظهر مطروحة من الأصول المقابلة لها ، حيـــث يظهر مجمع مخصصات الاهلاك مطروحا من التكلفة التاريخية للأصول على سبيل المثال .

ب- بالنسبة للمخصصات التى تكون لغرض مقابلة الالتزامات ، على مراقب الحسابات أن يتحقق من انها تظهر فى بنود منفصلة تحت مجموعة واحدة تحت مصطلح المخصصات .

٤- على مراقب الحسابات أن يتحقق من أن قيمة تلك المخصصات لا تزيد عما يلزم لمواجهة الغرض منها ، وإذا ما تبين له ذلك عليه أن ينصح الإدارة بتحويل الزيادة الى الاحتياطيات وأن يفصح فى تقريره عن ذلك وموقف الإدارة فى ذلك .

٥- على مراقب الحسابات أن يتحقق من استخدام المخصصات فى الأغراض التى كونت من أجلها .

٦- يجب على مراقب الحسابات أن يتتبع الأحداث التالية لتاريخ القوائم المالية ، والتى قد تؤثر على تحديد رقم المخصصات ،وأن يسترشد بها فى تعديل مبالغ المخصصات .

٧- على مراقب الحسابات أن ينصح الإدارة بضرورة تكوين مخصصات إضافية إذا أتضح أن هناك أغراضا معينة تستلزم ذلك (مثال ذلك أحتمال إعدام دين من التى يتضمنها حسابات المدينين) ويتعين أن يشير المراقب فى تقريره إذا لم تقتنع الإدارة بذلك .

ولأهمية المخصصات فقد أكدت لجنة معايير المحاسبة الدولية على ضرورة الإفصاح عن المخصصات ، حيث أشارت لجنة إيضاحات تطبيقات المراجعة الدولية IAPSC في المعيار المحاسبى الدولى رقم ٥٤٠ بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية **Audit of Accounting Estimates** على ما يلى :-

١- أن الإدارة مسـئولة عن عمل التقديرات المحاسبية التى تتضمنها القوائم الماليـة ، وأن المراجع يجب أن يحصل على أدلة إثبات مراجعة كافية بخصوص تلك التقديرات المحاسبية .

٢- أن الـتقديرات المحاسـبية عبارة عن تقدير تقريبى لمبلغ معين لمقدرة محاسبية في غياب طريقة يحكمه للقياس على سبيل المثال ما يلى :-

- المسـموحات **Allowances** لتخفيض حساب البضاعة وحسابات المدينين الى القيمة المنتظر تحقيقها .
- مخصصات توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عمرها الإنتاجى .
- الضرائب المؤجلة **Deferred Tax** .
- مخصص لخسائر دعوى قضائية .
- خسائر عقود الإنشاء تحت التجهيز .
- مخصصات لمقابلة طلبات الضمان **Warranty Claims** .

٣- يـتعين على المراجع عند فحص التقديرات المحاسبية أن يتبنى واحدا أو أكثر من الطرق التالية :-

- دراسـة وإختبار العمليات المستخدمة من الإدارة لبناء التقديرات المحاسبية .
- إستخدام تقديراته الحيادية ومقارنتها بالتقديرات المعدة عن طريق الإدارة .
- دراسة الأحداث اللاحقة التى تؤيد عمل التقديرات المحاسبية .

٤- يجـب عـلى المراجع عند دراسة وإختبار العمليات المستخدمة من قبل الإدارة لعمل وبناء التقديرات المحاسبية أن يقوم باتباع ما يلى :-

٥- تقييم البيانات والفروض التى بنى عليها التقديرات ، ولذلك فعلى المراجع أن يأخذ في إعتباره أن التقديرات يجب أن تكون :-

أ - معقولة وفى ضوء النتائج الفعلية للفترات السابقة .

ب- متفقة مع التقديرات المستخدمة للتقديرات المحاسبية الأخرى ذات العلاقة.

جـ- متفقة مع خطط الإدارة والتي تبدو مناسبة .

كما يجب أن يقوم بإختبار الإجراءات الحسابية للتقديرات ، ومقارنة - إن أمكن ذلك - عمل التقديرات عن الفترات السابقة مع النتائج الفعلية لتلك الفترات وذلك كما يلى :-

أ - الحصول على دليل للتصديق العام لإجراءات التقديرات المحاسبية للمنشأة .

ب- دراسة أو تحديد ما إذا كان هناك تعديلات ربما تتطلبها التقديرات التى تم بنائها وتكوينها .

جـ- تقييم ما إذا كان هناك إختلافات بين النتائج الفعلية والتقديرات السابقة التى تم قياسها ، وأنه قد تم إجراء التعديلات المناسبة والضرورية أو تم الإفصاح عنها .

ء - تفهم الإجراءات المعتمدة من قبل الإدارة .

٦- يجب على المراجع تقييم ما إذا كانت البيانات المبنى عليها التقديرات دقيقة وكاملة وملائمة ، وأن تكون متفقة مع النظام المحاسبى على سبيل المثال - عند التحقق من مخصص ضمان خدمة ما بعد البيع Warranty Provision ، على المراجع أن يحصل على دليل إثبات مراجعة عن البيانات المتصلة بالإنتاج المباع والذى ما زال في فترة

الضـــمان عـــند نهاية الفترة يتفق مع معلومات المبيعات الموجودة في النظام المحاسبى .

٧- يجــب على المراجع أن يحصل على أدلة إثبات من مصادر من خارج المنشأة – على سبيل المثال – عند فحص المخصص المحسوب للصناعة المــتقادمة بالرجوع الى المبيعات المتوقعة مستقبلا ، فإن المراجع ربما يحــتاج الى فحــص البيانات الداخلية مثل مستويات المبيعات الماضية ، مؤشر المبيعات المتوقعة ، اتجاهات السوق ، وكذلك يمكن أن يبحث عن ذلك الدليل في قطاع مبيعات الإنتاج الصناعى للسوق وتحليلات السوق ، وبالمــثل عــندما يفحــص المــراجع تقديــرات الإدارة بشأن الدعاوى والإدعــاءات **Litigation and Claims** فــان المــراجع يجب أن يتجه مباشرة للإتصال بمحامى المنشأة .

٨- يجــب عــلى المــراجع عــند تقييم نتائج إجراءات المراجعة للتعديلات المحاسبية أن يراعى ما يلى :-

- معقولية التقدير المبنى على معلوماته عن النشاط ، وما إذا كان هذا التقدير متفق مع أدلة المراجعة الأخرى التى حصل عليها .
- مــا إذا كــان يوجــد عمليات أو أحداث لاحقة هامة تؤثر على البيانات والفروض المستخدمة في تحديد التقدير المحاسبى .
- صعوبة تقييم الإختلافات بسبب عدم التأكد أو الشك الجوهرى في قيمــة الــتقديرات المحاسبية ، فعندما توجد إختلافات بين تقدير المــراجع لمبــلغ معين إستثناءا الى أفضل أدلة إثبات المراجعة المتاحة والمبلغ المتضمن في القوائم المالية ، فإن المراجع سوف

يحدد ما إذا كان ذلك الفرق يتطلب التعديل أو ما إذا كان معقولا – عـلى سبيل المثال – ونوع المبلغ في نطاق النتائج المقبولة ، فـإن ذلك لا يتطلب إجراء أى تعديل ، ومهما يكن من أمر فإن المراجع إذا ما إعتقد أن الفرق غير معقول فإنه سوف يطلب من الإدارة حـتما إعادة التقدير ، وإذا ما رفضت الإدارة فإن الفرق يعتبر خطأ ومخالفة يتعين معها أن يأخذ المراجع في حسبانه كل الأخطـاء الأخـرى عند تقييم ما إذا كانت لها تأثير مادى على القوائم المالية .

- الإخـتلافات الفردية والتي قبلها المراجع وإعتبرها معقولة على الـرغم مـن وجـود تحيز بها في إتجاه معين ، إلا أن أساسها المجمـع ربمـا يؤدى الى تأثير جوهرى على القوائم المالية ، ولذلك يجب على المراجع في مثل تلك الظروف أن يقوم بإعادة تقييم التقديرات المحاسبية ككل .

الاحتياطيات :-

تعتبر الإدارة مسئولة عن تكوين الاحتياطيات فى ضوء الظروف المحيطة أو السياسـات الإداريـة المرتبطة ، الا أن مسئولية مراقب الحسابات ودوره بالنسبة للأحتياطيات تتحدد على النحو التالى : –

١– يجـب عـلى مراقب الحسابات أن يتحقق من قيام الشركة بتطبيق نص القـانون أو النظام الأساسى وكذلك العقود والاتفاقات الملزمة للشركة من ناحيـة الاحـتياطيات الإلزامية ، سواء كان من حيث الالتزام أو سلامة

النســـبة المســـتخدمة أو الأســـاس الـــذى تم الاعتماد عليه أو من حيث الأغراض المحدد فيها استخدام تلك الاحتياطيات .

٢- يجــب أن يــتحقق مــراقب الحســابات مــن مدى سلامة وصحة كافة المعالجــات المحاســبية المرتبطة بالاحتياطيات ، كذلك عليه مراعاة عدم إساءة استخدام الإدارة للأحتياطيات ، ومثال ذلك عليه مراعاة عدم إساءة استخدام الإدارة للأحتياطيات ، ومثال ذلك الا تستخدم الإدارة الأحتياطيات الرأسمالية فى تغطية خسائر غير عادية ، كذلك فإن الأحتياطيات المكونة لأغراض معينة ينبغى مراعاة عدم استخدامها فى أغراض أخرى .

٣- يجب على مراقب الحسابات أن يتحقق من صحة عرض الأحــتياطيات والإفصــاح عنها بقائمة المركز المالى ، مع أهمية الإفصاح عن حركتها خلال الفترة المالية وأرصدتها فى تاريخ القوائم المالية .

٤- ليــس هــناك أية مسئولية على مراقب الحسابات بخصوص الاحتياطى الســرى الــذى يتكون تلقائيا أو نتيجة لتطبيق معايير المحاسبة المتعارف عــليها ، حيــث لا يتعين عليه الإفصاح عنها فى تقريره ، أما مسئوليته بالنسبة للأحتياطيات السرية الأخرى فتتمثل فيما يأتى : -

أ - الاحــتياطيات المســتترة المتعمدة المكونة من سنوات سابقة إذا أقتنع مراقب الحسابات أن وجود مثل تلك الاحتياطيات فى صالح الشركة ، يــتعين عليه فى تلك الحالة مراقبة حسن استخدام الشركة لها ، أما إذا أثــار تكوين واستخدام الاحتياطيات شكوك مراقب الحسابات فعلية أن يضمن تقريره أية معلومات يراها ضرورة فى هذا الشأن .

ب- الاحــتياطيات المستترة التى تتعمد الشركة تكوينها فى الفترة الجارية يــتعين مراقب الحسابات فى تلك الحالة ان ينصح الإدارة بعدم تكوين

مثل الاحتياطيات وإذا لم تقتنع براية عليه أن يفصح عن ذلك فى تقريره الموجه الى المساهمين .

بصفة عامة يجب على مراقب الحسابات أن يتتبع استخدامات الأحتياطيات السرية التى يسمح القانون فى شأنها بتكوينها ، بحيث يضمن إلا تستخدم فى تغطية خسائر ناتجة عن سوء الإدارة أو فى توزيع أرباح صورية .

٤/٣ حالات ومشاكل عملية

أ – أسئلة :–

١– ما المقصود بالإهلاك وتخفيض القيمة وإستنفاذها بالإضافة الى النفاذ مبينا الحالات التى يستخدم فيها كل منها ؟

٢– هناك ثلاثة عناصر تؤثر على تحديد الإهلاك الدورى للأصول الثابتة ؟

٣– قامت إحدى المنشآت بتأجير قطعة أرض وأقامت عليها ورشة تكلفت إنشاء مبانيها ١٠٠٠٠٠ ج ، وبلغت تكاليف التمهيد وإعداد الأرض بداخل الورشة ١٠٠٠٠ ج ، فإذا علمت أن عقد تأجير الأرض ينص على أن يقوم المستأجر بإزالة المبنى وإعادة الأرض الى ما كانت عليه في نهاية مدة التعاقد ، وقد بلغت التكاليف المقدرة للقيام بتلك العملية ٨٠٠٠ ج .

المطلوب : تحديد أساس حساب الإهلاك بالنسبة لذلك الأصل .

٤– تتناقص إنتاجية الأصل كلما تقدم في العمر – إشرح تأثير ذلك الرأى على طريقة الإهلاك المتناقصة مستخدما في ذلك مثالا تطبيقيا .

٥– هناك عديد من الحالات يتطلب فيها إعادة تقييم الأصول الثابتة – ما هى ؟

٦- بـــاعت إحدى المنشآت أصلين ثابتين في بداية السنة الحالية ٢٠٠٠ على النحو التالى :-

أ - أصل ثابت تكلفته ٤٠٠٠٠ ج ، قيمته الدفترية ١٦٠٠٠ ج والمحصل من بيعه ٢٢٠٠٠ ج .

ب- أصل ثابت تكلفته ٣٢٠٠٠ ج ، قيمته الدفترية ٢٠٠٠٠ ج والمحصل من بيعه ٣٦٠٠٠ ج .

بصــفتك مراقــبا لحســابات الشركة قدم المشورة للمدير المالى للشركة بخصـــوص الفـــرق بيـــن المحصـــل من البيع والقيمة الدفترية في الحالتين السابقتين تصحيحا لدخل الفترات السابقة .

٧- حصـــلت إحـــدى المنشـــآت عـــلى أصل وقامت بإهلاكه بالكامل خلال العشـــرين سنة الماضية ، وفى نهاية السنة الحالية وصلت قيمته الدفترية الى صـــفر ولكن الأصل ما زال صالحا للعمل والإنتاج ، ومن المحتمل أن يستمر إستخدامه لمدة عشر سنوات أخرى .

نـــاقش الأراء المختلفة المتعلقة بإعادة إثبات الأصل في الدفاتر على أساس قيمته الجارية وإهلاكه عن العشر سنوات القادمة .

٨- حصلت شركة السلام الصناعية على آلة جديدة بمبلغ ٨٠٠٠٠ ج في أول سبتمبر سنة ٢٠٠٠ وسددت قيمتها على النحو التالى :-

دفعـــة مقدمـــة نقـــدا ٢٠٠٠٠ ج ، أوراق دفـــع تدفع على أقساط شهرية متساوية على مدة ٢٤ شهر ٢٤٠٠٠٠ ج .

وقد تحملت المنشأة التكاليف الإضافية التالية قبل أن يصبح الأصل صالحا لـــلعمل والإنتاج : تكاليف تركيب الآلة بمبلغ ٤٠٠٠ ج وتكاليف الإختبارات التى تمت عليها ٢٠٠٠ ج .

ومـــن المــتوقع أن تنتج الآلة السابقة ٤٠٠٠٠٠ وحدة ينتج خلال حياتها الإنتاجية ، وقد بدأ في استخدامها في العمل أول أكتوبر عام ٢٠٠٠ .

المطلوب : بصفتك مراقبا للحسابات نصح المدير المالى بالآتى :-

- تحديد تكلفة تملك الآلة للأغراض المحاسبية .
- بفرض أن القيمة التخريدية المتوقعة هى ٣٥٠٠ ج وأن الحياة المقدرة للآلـــة هى خمـــس سنوات - حدد قسط الإهلاك لتلك الآلة عن السنة الماليـــة ٢٠٠٠ ، ٢٠٠١ باســـتخدام طـــريقة القسط الثابت ، والقسط المتـــناقص عـــلى أساس ٤٠% من الرصيد المتناقص للقيمة الدفترية الصافية .

٩- تطـــلب الإدارة عادة مشورة المحاسب القانونى فيما يتعلق بطرق حساب الإهلاك . وكذلك فيما يتعلق بمدى تطبيق طريقة الإهلاك على الأصول كوحدات منفصلة أو كمجموعات أو على أن لها عمر إنتاجى مركب .

المطلوب :-

أ - تقديم وصف مختصر لطرق الإهلاك التى تقوم على معالجة الأصول على أنها :

(١) وحدات منفصلة .   (٢) مجموعة ذات عمر انتاجى مركب .

ب- تقديم الحجج المؤيدة والمعارضة لإستخدام كل من الطريقتين .

ج- وصف كيفية تسجيل عمليات الإستبعاد في ظل كل من الطريقتين .

١٠- تأســـت أحـــدى الشركات في ١ يناير ١٩٩٥ ، وخلال سنة ١٩٩٥ إســـتخدمت الشـــركة طريقة القسط الثابت طبقا لإحتياجات الإدارة خلال فترة التوسع السريع في الإنتاج والطاقة التى يتوقع حدوثها في المستقبل.

وفيمـــا يـــلى مثال على تطبيق طريقته المقترحة على أصل ثابت بتكلفة مبدئية قدرها ٢٤٨٠٠٠ جنيه وعمر إنتاجي مقدر مدته ٥ سنوات وقيمة نفاية قدرها ٨٠٠٠ جنيه تقريبا .

السنة	سنوات العمر الإنتاجى	كسر المعدل	مصروف الإهلاك	مجمع الإهلاك في نهاية العام	القيمة الدفترية في نهاية العام
١	١	١٥/١	١٦٠٠٠	١٦٠٠٠	٣٢٠٠٠
٢	٢	١٥/٢	٣٢٠٠٠	٤٨٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
٣	٣	١٥/٣	٤٨٠٠٠	٩٦٠٠٠	١٥٢٠٠٠
٤	٤	١٥/٤	٦٤٠٠٠	١٦٠٠٠٠	٨٨٠٠٠
٥	٥	١٥/٥	٨٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	٨٠٠٠

ويفضل الرئيس هذه الطريقة الجديدة لأنه قد سمع أن :-

١- أنهـــا سوف تزيد من النقدية التى تتم تغطيتها في السنوات القريبة من نهايـــة العمر الإنتاجي للأصول عندما تكون نفقات الصيانة والإحلال عالية .

٢- سوف ينتج عنها إستقطاعات أكبر في السنوات الأخيرة وبالتالى سوف تخفض الضرائب .

والمطلوب :

أ - ما هو الهدف من المحاسبة عن الإهلاك ؟

ب- هـــل يقع إقتراح الرئيس في نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة المتعارف عليها ؟ في تحديدك لإجابتك ناقش الظروف - إن وجدت - التى في ظلها يعتـــبر إستخدام هذه الطريقة معقولا وتلك الظروف - إن وجدت - التى يعتبر إستخدام هذه الطريقة في ظلها غير معقول .

ج- يريد الرئيس مشورتك فيما يلى :-

١- هل أعباء الإهلاك تغطى النقدية أو تخلقها ؟ اشرح .

٢- بفـرض أن مصـلحة الضرائب تقبل الطريقة المقترحة في هذه الحالة ، فاذا إستخدمت هذه الطريقة لأغراض التقرير للمساهمين وإعداد التقارير الضريبية فكيف ستؤثر على مدى إتاحة الأموال المتولدة من العمليات ؟

١١- إشـترت شـركة آلة في ١ مارس ١٩٩٩ بتكلفة ٤٩٠٠٠ جنيه وبلغ العمر الإنتاجي لها ١٠ سنوات وقيمة النفاية ١٠٠٠ جنيه . وللأغراض الضريبية فقد قدر العمر الإنتاجى لها بعدد ٥ سنوات . المطلوب :

أ - بإفـتراض أن الشـركة تستخدم طريقة القسط الثابت للأغراض الدفترية والضريبية ، فما هو مصروف الإهلاك المقرر عنه في :

١- القوائم المالية لسنة ١٩٩٩ ؟

٢- الإقرار الضريبى لسنة ١٩٩٩ ؟

ب- بإفتراض أن الشركة تستخدم طريقة القسط المتناقص للأغراض الدفترية والضريبية ، فما هو مصروف الإهلاك المقرر في :-

١- القوائم المالية لسنة ١٩٩٩ .

٢- الإقرار الضريبى لسنة ١٩٩٩ .

ج- لماذا يختلف الإهلاك للأغراض الضريبية عن الإهلاك للأغراض الدفترية حتى عندما تستخدم الشركة نفس طريقة الإهلاك في حساب كل منهما .

ب- حالات عملية :-

١- بصـفتك مديـرا للمراجعة بأحد مكاتب مراجعة الحسابات ، عرض عليك معاونوك الحالات الآتية :-

(أ) توقفت إحدى آلات الإنتاج عن الإنتاج كله ٦ شهور خلال العام وذلك نتيجة عدم توافر الخامات اللازمة لتشغيل الآلة بكامل طاقتها الإنتاجية مما ترتب عليه أن قررت الإدارة توقف هذه الآلة توقفا كليا لمدة ٦ شهور مع تشغيلها بكامل طاقتها الإنتاجية خلال فترة الستة شهور الأخرى من العام .

وبناء على ذلك قرر المدير المالى للشركة . حساب إهلاك هذه الآلة لمدة ٦ شهور فقط وعدم حساب إهلاك لهذه الآلة خلال الستة شهور الأخرى التى توقفت فيها الآلة عن الإنتاج . وقد برر المدير المالى رأيه هذا بما يلى :-

١- أن الآلة لم تستخدم سوى ٦ شهور فقط ، وأن الإهلاك يمثل تكلفة إستخدام الآلة ، فإذا لم تستخدم الآلة لا يكون لها تكلفة إستخدام .

٢- إن تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات يتطلب تحميل مصروفات الفترة للإيردات التى ساهمت هذه المصروفات في تحقيقها ، وأن فترة التوقف لم يتم تحقيق ايرادات نتيجة عدم تشغيل الآلة ، ومن ثم فانه لا يجوز حساب مصروفات عن نفس الفترة .

والمطلوب :

إبداء رأيك الفنى فيما ذهب اليه المدير المالى للشركة وذلك في ضوء معايير المحاسبة الدولية وفى ضوء المبادئ المحاسبية المتفق عليها .

الإجابة على الحالة العملية :-

(أ) وفقا لمعيار المحاسبة الدولى رقم (١٦) والمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها ، فإن القيمة القابلة للإهلاك للأصل الثابت تتمثل في تكلفة الأصل الثابت مخصوما منها القيمة المقدرة للخردة أو النفاية المتوقعة في نهاية العمر الإفتراضى للأصل الثابت . ويتم إحتساب الإهلاك الدورى بتحميل القيمة القابلة للإهلاك لفترات العمر

الإفتراضى للأصل . ولتحديد فترات (سنوات) العمر الإفتراضى للأصل ، فإن الأمر يستلزم :–

١– الإســتخدام المــتوقع للأصل بواسطة المنشأة والذى يتحدد في ضوء الطاقة الإنتاجية المتوقعة للأصل .

٢– التآكل المادى المتوقع للأصل والذى يعتمد على ظروف التشغيل مثل عــدد الورديــات التى يعمل خلالها الأصل ، ونظام برنامج الصيانة الخــاص بالمنشأة لهذا الأصل ، ومدى العناية والصيانة للأصل أثناء تعطله .

٣– التقادم الفنى للأصل الذى ينتج نتيجة تحسين المنتجات ونتيجة التغير في ظروف الطلب في السوق على المنتج الذى ينتجه هذا الأصل .

٤– القيود القانونية والبيئية التى تفرض على إستخدام الأصل .

(ب) على ذلك فإن عنصر الإستخدام ما هو الا أحد العوامل وليس العامل الوحيد الذى يؤخذ في الإعتبار عند تحديد فترات العمر الإفتراضى للأصل .

(ج) وبالنسبة للحالة المعروضة التى توقفت فيها الآلة عن الإنتاج لمدة ٦ شهور نتيجة عدم توافر الخامات اللازمة للتشغيل بكامل الطاقة الإنتاجية ، فإن ذلك لا يبرر عدم حساب اهلاك عن تلك الفترة ، وإن كان يمكن تخفيض معدل الإهــلاك عــن تــلك الفترة نتيجة عدم استخدام الآلة خلالها بشرط أن تكون الشــركة مستمرة في العناية بالآلة وصيانتها خلال تلك الفترة ، حتى يمكن أن يؤخــذ أثــر التآكل المادى المتوقع والتقادم الفنى والقيود القانونية الأخرى في الإعتــبار . وتــتوقف نسبة الإهلاك الواجب حسابها على طبيعة الآلة ومدى تعرضها للتآكل الطبيعى و (أو) للتقادم الفنى .

(د) ومن الجدير بالذكر أن النظام المحاسبى الموحد في مصر (وهو يمثل أحد مصادر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مصر) يقضى في هذه الحالة حساب ٥٠% من قيمة إهلاك الفترة مقابل مضى المدة والتقادم طالما لم يستخدم الأصل خلال فترة ربع أو نصف سنة كاملة .

٢- يقضى معيار المحاسبة الدولى رقم (١٦) والمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها أن تقاس قيمة الأصول الثابتة على أساس التكلفة . وتتمثل تكلفة الأصل الثابت في ثمن شراء الأصل الثابت بما في ذلك الرسوم الجمركية والضرائب غير المستردة على شراء هذا الأصل وتكاليف نقل وتركيب الأصل حتى يصبح صالحا للإستخدام . وقد نص نفس المعيار المحاسبى على أنه بالنسبة للأصول الثابتة التى يتم إنشائها ذاتيا ، فإن تكلفتها تحدد بنفس طريقة تحديد تكاليف الأصول المشتراة والتي تتمثل في تكاليف تجهيز الموقع وتكاليف الإنشاء والتجهيز الخاصة بالمخزن الجديد في الحالة المعروضة . والمقصود بالتكلفة في هذا المعيار هو ما تتحمله المنشأة من تكلفة فعلية وليس طبقا لمفهوم تكلفة الفرصة البديلة ويعتبر مبلغ ٢٥٥٠٠٠ جنيه الذى يمثل أقل العروض المقدمة لإنشاء المخزن هو تكلفة الفرصة البديلة لإقامة المخزن الجديد ، أما التكلفة الفعلية فهى ٢٤٠٠٠٠ جنيه فقط ، ولذلك يجب حساب تكلفة إنشاء المخزن على أساس التكلفة الفعلية وقدرها ٢٤٠٠٠٠ جنيه .

أما بالنسبة لإهلاك هذا المخزن . فطالما أن إقامة هذا المبنى الجديد لمخزن لن يترتب عليه زيادة العمر الإنتاجى لمبانى المصنع ، فإن إهلاك مبانى المخزن يجب أن تتم بالكامل في ضوء العمر المتبقى لمبانى المصنع في مجموعة .

ولما كان رصيد حساب مجمع اهلاك المبانى في ١٩٩٤/١٢/٣١ كان قد بلغ ٤٠٠٠٠٠ جنيه وهو يمثل ٥٠% من قيمة المبانى ، ولما كان معدل إهلاك مبانى المصنع المستخدم هو ٤% فإن هذا يعنى أن الشركة كانت قد قدرت العمر الإفتراضى لهذه المبانى بمدة ٢٥ عاما . وأنه بتاريخ ١٩٩٤/١٢/٣١ كان قد تم حساب الإهلاك عن نصف هذا العمر الإفتراضى أى عن مدة ٢/١ ١٢ عاما .

ولما كان مبنى المخزن قد تم الإنتهاء منه في ١٩٩٥/٦/٣٠ ، فإن هذا يعنى أنه قد تم الإنتهاء من هذا المبنى بعد مضى ١٣ عاما من إنشاء مبانى المصنع وبذلك يكون العمر الإفتراضى المتبقى لمبانى المصنع هو ١٢ عاما فقط .

وهذا يعنى أن الإهلاك السنوى لمبانى المخزن الجديد يجب أن يكون ٢٠٠٠٠ جنيه (٢٤٠٠٠٠ ÷ ١٢) ، وأن يكون الإهلاك عن نصف عام ١٩٩٥ مقداره ١٠٠٠٠ جنيه فقط .

أى أن إهلاك المبانى عن عام ١٩٩٥ يجب أن يحسب كما يلى :-

- إهلاك المبانى الخاصة بالمصنع (دون مبانى المخزن)
  = ٨٠٠٠٠٠ × ٤% = ٣٢٠٠٠ جنيه
- إهلاك مبانى المخزن عن عام ١٩٩٥ = $\frac{٢٤٠٠٠٠}{١٢}$ × ٥٠% = ١٠٠٠٠ جنيه
- جملة إهلاك المبانى عام ١٩٩٥ = ٤٢٠٠٠ جنيه
- ما يجب أن يكون عليه رصيد حـ/مجمع إهلاك المبانى في ١٩٩٥/١٢/٣١
  = ٤٠٠٠٠٠ + ٤٢٠٠٠ = ٤٤٢٠٠٠ جنيه
- ولما كان الرصيد الدفترى قد بلغ في ١٩٩٥/١٢/٣١ مبلغ = ٤٣٧١٠٠ ج
  فإن هذا يعنى أن الأمر يتطلب زيادة مقدار المجمع بمقدار ٤٩٠٠ ج

ولذلـــك فـــإن الأمـــر يتطلب إجراء قيود اليومية التالية لتصحيح حسابى المبانى ومجمع إهلاك المبانى بدفاتر الشركة .

(١) ١٥٠٠٠ من حـــ / الأرباح والخسائر
١٥٠٠٠ الى حـــ / المبانى

تخفيـــض قيمة المبانى لتصبح مقومة بالتكلفة ٨٠٠٠٠٠ + ٢٤٠٠٠٠ = ١٠٤٠٠٠٠ بدلا من ١٠٥٥٠٠٠ جنيه .

(١) ٤٩٠٠ من حـــ / الأرباح والخسائر
٤٩٠٠ الى حـــ / مجمع إهلاك المبانى

٣- قامت شركة الصناعات المتطورة بشراء آلة بمبلغ ٢٠٨٠٠٠ جنيه في ١٩٩٢/١/١ ، وقدرت العمر الإفتراضى لهذه الآلة هندئذ بـــ ٨ سنوات تصبح بعدهـــا القيمـــة الـــتخريدية للآلـــة ١٦٠٠٠ جـــنيه ، وقامت الشركة بحساب الإهلاكات طبقا لطريقة القسط الثابت خلال السنوات الخمس السابقة . وفـــى ١٩٩٧/١/١ قـــامت الشـــركة بإعادة تقدير العمر الإفتراضى للآلة ليكون ١٠ سنوات تصبح بعدها القيمة التخريدية للآلة ١٨٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :-

إبداء رايك الفنى في المعالجة المحاسبية المقترحة للإهلاكات الخاصة بهذه الآلة خلال عام ١٩٩٧ ، وما إذا كان الأمر يتطلب تصحيح إهلاكات السنوات السابقة .

تـــنص الفقـــرة (٥٢) مـــن معيـــار المحاسبة الدولى رقم (١٦) الخاص بالأصول الثابتة على أنه يجب إعادة النظر في العمر الإفتراضى للأصل من فـــترة الى أخرى ، فإذا وجد أن التوقعات تختلف إختلافا جوهريا عن التقدير السابق يكون من الواجب تعديل إهلاكات الفترة الحالية والفترات القادمة .

وبـناء عـلى ذلـك فإن الأمر يتطلب إعادة حساب إهلاك الآلة عن عام ١٩٩٧ والأعوام التالية ولا يتطلب الأمر تصحيح إهلاكات السنوات السابقة .

وذلك على النحو التالى :-

تكلفة الآلة عند الإقتناء في عام ١٩٩٢	٢٠٨٠٠٠ جنيه
- القيمة التخريدية السابق تقديرها للآلة في نهاية عمرها الإفتراضى بعد ٨ سنوات	١٦٠٠٠ جنيه
القيمة القابلة للإهلاك	١٩٢٠٠٠ جنيه

ويكون الإهلاك السنوى وفقا لطريقة القسط الثابت = $\frac{١٩٢٠٠٠}{٨}$ = ٢٤٠٠٠ ج

وبفـرض أن إهـلاك الآلـة قد بدأ منذ بداية عام ١٩٩٢ حتى نهاية عام ١٩٩٦ يكون رصيد حـ / مجمع إهلاك الآلة في ١٩٩٧/١٢/٣١ كما يلى :-

تكلفة الآلة	٢٠٨٠٠٠ جنيه
مجمع الإهلاك حتى ١٩٩٦/١٢/٣١	١٢٠٠٠٠ جنيه
القيمة الدفترية للآلة في ١٩٩٧/١/١	٨٨٠٠٠ جنيه

ولمـا كـانت الشركة قد أعادت تقدير العمر الإفتراضى للآلة في عام ١٩٩٧ ووجـدت أن هذا العمر يقدر بـ ١٠ سنوات ، إستنفذ منها ٥ سنوات ، يكون الباقى مـن سـنوات العمر الإفتراضى للآلة ٥ سنوات تنتهى في ٢٠٠١/١٢/٣١ وتكون القيمة التخريدية للآلة عندئذ ١٨٠٠٠ جنيه ، لذلك يتم حساب قسط الإهلاك السنوى عن السنوات الخمس القادمة من ١٩٩٧/١/١ حتى ٢٠٠١/١٢/٣١ كما يلى :

القيمة الدفترية للآلة في ١٩٩٧/١/١	= ٨٨٠٠٠ جنيه
القيمة التخريدية المقدرة للآلة في ٢٠٠١/١٢/٣١	= ١٨٠٠٠ جنيه
القيمة القابلة للإهلاك خلال السنوات الخمس القادمة	= ٧٠٠٠٠ جنيه

ويكون الإهلاك السنوى وفقا لطريقة القسط الثابت = ٧٠٠٠٠ / ٥ = ٢٤٠٠٠ج

وتحمل السنوات من ١٩٩٧ حتى نهاية ٢٠٠١ بالإهلاك السنوى الذى يبلغ ١٤٠٠٠ جنيه سنويا دون تعديل اهلاكات السنوات السابقة .

٤- إنتهت إحدى الشركات من الأعمال الإنشائية للمخزن الجديد الذى تم إنشاؤه داخل مبانى المصنع في ٣٠ يونيه ١٩٩٥ ، وقد بلغت التكلفة الفعلية لهذه الإنشاءات ٢٤٠٠٠٠ جنيه (١٢٠٠٠٠جنيه تكلفة المواد المستخدمة في الإنشاءات ٧٥٠٠٠ جنيه أجور العاملين ، ٤٥٠٠٠ جنيه تكاليف أخرى غير مباشرة) . هذا وقد كانت الشركة قد سبق لها أن طرحت مناقصة بين المقاولين للقيام بهذه الأعمال الإنشائية فكانت أقل العروض المقدمة ٢٥٥٠٠٠ ج (قيمة أقل العروض المقدمة من المقاولين) . وقد إتضح لك أن إقامة هذا المبنى الجديد للمخزن لن يترتب عليه زيادة العمر الإنتاجى لمبانى المصنع . كما اتضح لك أيضا أن سياسة الشركة تقوم على أساس حساب إهلاك المبانى بمعدل ٤% سنويا دون الإعتداد بأية قيمة تخريدية للمبانى ، وأن الشركة تقوم بحساب إهلاك الأصول الثابتة التى يتم إضافتها خلال العام عن فترة نصف عام بغض النظر عن تاريخ إضافة هذه الأصول . وقد أمكن إستخراج البيانات الدفترية التالية المتعلقة بالمبانى وإهلاكاتها من سجلات الشركة :-

	رصيد في ١٩٩٤/١٢/٣١	رصيد في ١٩٩٥/١٢/٣١
المبانى	٨٠٠٠٠٠ جنيه	١٠٥٥٠٠٠ جنيه
مجمع اهلاك المبانى	٤٠٠٠٠٠ جنيه	٤٣٧١٠٠ جنيه

والمطلوب :

إبداء رايك الفنى في المعالجة المحاسبية التى إتبعتها الشركة في معالجة العام ، وذلك في ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية ، مع إقتراح القيود

المحاسبية التى ترى إثباتها في دفاتر الشركة لتصحيح حساب المبانى ومجمع إهلاك المبانى بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والمصرية .

الإجابة على الحالة العملية :

تتضمن الإجابة ما يلى :-

١- مـــا إذا كـــان الإنفاق على مبانى المخزن يعد انفاقا رأسماليا أم انفاقا ايـــراديا . فاذا افترض البعض أنه طالما لا يترتب على اقامة مبانى المخـــزن الجديد زيادة العمر الإنتاجى لمبانى المصنع فان هذا الإنفاق لا يعد انفاقا رأسماليا . وبطبيعة الحال فان هذا افتراض غير صحيح، حيث أن إقامة المخازن داخل مبانى المصنع يترتب عليه زيادة الطاقة التخزيـــنية المتاحة لدى الشركة خلال الفترة المتبقية من عمر مبانى المصنع وهى قدرها ١٢ عاما . أى أن هذه النقطة كان المقصود منها ليس عدم الإعتداد بهذا الإنفاق كإنفاق رأسمالى ، بل قصد منها أن يتم حساب إهلاك مبانى المخزن خلال فترة ١٢ عاما (أى بمعدل ٢/١ ٨ % سنويا وليس بمعدل ٤% سنويا) .

٢- عدم إعتداد الشركة بالقيمة التخريدية للأصول الثابتة عند حساب إهلاك هـــذه الأصول . فقد يفترض البعض أن هذا يعد خروجا على المبادئ المحاســبية المتعارف عليها ، كما أنه يعتبر تطبيق غير سليم لمعيارى المحاسبة رقم (٤ ، ١٦) الخاصين بالإهلاك بالأصول الثابتة . وإن كنا نـــتفق مـــع هؤلاء علي أن الإهلاك يجب أن يحسب على القيمة القابلة للإهـــلاك وهى تكلفة الأصل ناقصا القيمة النقدية الخردة أو النفاية بعد إســـتبعاد تكاليف الحصول على تلك القيمة ، إلا أننا نود أن نلفت النظر الى أن المعيـــار الدولى رقم (٤) قد نص في هذا الصدد على أن قيمة

الخـــردة أو النفاية للأصل تكون عادة ضئيلة وغير مؤثرة بحيث يمكن تجاهـــلها عند حساب الإهلاك . والثابت أن قيمة الأنقاض التى تتخلف عـــن المـــبانى عـــادة تعتبر قيمة ضئيلة للغاية وخاصة لو استبعد منها التكاليف اللازمة لإزالة هذه الأنقاض . مما يعنى أن سياسة الشركة في هذا المجال لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

٣- قيام الشركة بحساب إهلاك الأصول المقتناة خلال العام بنسبة ٥٠% مـــن قيمـــة الإهلاك السنوى بغض النظر عن تاريخ إقتناء الأصل . يعـــارض البعض هذه السياسة حيث يشيروا الى أنه من المتعين على الشركة أن تحسب الإهلاك عن الفترة من تاريخ بدء إستخدام الأصل حـــتى تـــاريخ نهاية السنة المالية ، وفى الحقيقة فإن هذا الإعتراض لامحـــل له إذا كـــانت الشـــركة تقوم بتطبيق هذه السياسة على جميع الأصـــول التى يتم إقتناؤها خلال العام سواء تم إستخدام هذه الأصول فـــترة تـــزيد أو تقـــل عن فترة سنة (ستة شهور) ، فطالما التزمت الشركة بهذه السياسة (الثبات) فإن هذا الأساس يعد أساسا سليما ولن يـــترتب عـــليه فـــروق كبيرة (الأهمية النسبية) وهذه السياسة هى المعروفة باسم (عرف نصف العام) **Half Year Convention** .

الفصل الخامس

الرأى المهنى للمراجع
للقياس المحاسبى لصافى الدخل
ومشاكل توزيعه

الفصل الخامس

الرأى المهني للمراجع

للقياس المحاسبي لصافي الدخل ومشاكل توزيعه

مقـــدمه :

بصـــفة عامـــة يجـــرى العرف المحاسبي علي اتباع بعض الفروض في التطـــبيق العملي، ولعل أبرزها فرض استمرارية المنشأة ، والذي يفيد بأن الشـــركة تحيـــا حياة لا نهائية غير مرتبطة بحياة ملاكها وبالتالي فإن أرباح الشركة لا يمكن قياسها بدقة الا بعد تصفيتها وانقضائها . غير أن استمرارية الشـــركة تتنافى مع وجوب الانتظار حتى يتم تصفيتها وذلك لأغراض إدارية واقتصـــادية وضـــريبية ، مـــن اجل ذلك فعمليا ما يتطلب الأمر تقسيم حياة المشـــروع إلـــي فترات دورية قصيرة نسبيا ، الأمر الذى أدى الى نشوء مبدأ الفترة المحاسبية وصار على المحاسبين قياس نتائج أعمال الشركة خلال تلك الفـــترة ، وتحديـــد مركزها المالي في نهايتها ، مع مراعاة استقلال كل فترة بايـــراداتها ونفقاتها ، ومن الطبيعي ان يثير الربح الفتري عدة مشاكل تتطلب أجـــراء تســـويات لازمـــة لتخصـــيص الإيرادات والنفقات المرتبطة بالفترة المحاسبية ، وتحديد صافي الربح أو الخسارة للشركة بناءا علي ذلك .

ورغما عن أن تحديد وقياس الأرباح لآي شركة أساسا مسألة محاسبية ، الا أنه كثيرا ما تتدخل الاعتبارات القانونية عندما يراد التوصل الي رقم الربح لأغـــراض معينة مثل تحديد الربح الخاضع للضريبة أو الربح القابل للتوزيع قانونا علي المساهمين .

ومتى تم للمحاسبين قياس الدخل وتوزيعها جاء دور المراجع للتحقق من الـتزام المنشـأة بمعاييـر المحاسبة ، ونظام الشركة أو عقدها والتشريعات المنظمة لتحديد الربح وتوزيعه، وعادة ما يولي المراجع عناية خاصة للأرباح القابـلة للـتوزيع للتحقق من أن الأرباح الموزعة قد تمت من الربح الحقيقي وليس الصوري حتي لا يتعرض للمسئوليات القانونية .

يهـتم ذلـك الفصـل بصفة أساسية بتحديد الرأى المهني للمراجع للقياس المحاسـبي لصـافي الدخل ومشاكل توزيع الأرباح القابلة للتوزيع ، وتحقيقا لهدف ذلك الفصل فسوف يتم الي الموضوعين التاليين :-

٥/١ الرأى المهني للمراجع من القياس المحاسبي للدخل .

٥/٢ الرأى المهني للمراجع من القياس المحاسبي للأرباح القابلة للتوزيع .

٥/٣ حالات ومشاكل عملية .

٥/١ الرأى المهني للمراجع من القياس المحاسبي للدخل

يهـتم ذلـك الجزء بدراسة الرأى المهني للمراجع من القياس المحاسبي لـلدخل ، حيـث يتم تحديد طبيعة ومفهوم الدخل وأهميته ومكوناته ، كما يتم دراسة مشاكل القياس والإفصاح عن صافي الدخل والخسارة ، والعمليات التي توقفـت والـتغيرات فـي الـتقديرات المحاسبية ، والتغيرات في السياسات المحاسـبية ، والأخطـاء الجوهرية وذلك في ضوء المعايير المحاسبة سواء الدولية أو المصرية .

٥/١/١ تعريف وطبيعة الدخل ومكوناته

تـتكون قائمة الدخل بصفة عامة من مجموعة مكونات أو بعض بنود رئيسـية تشـكل إطـار تـلك القائمـة ، وتمثل أهم مكونات تلك القائمة في مصطلحين رئيسين هما الدخل Income والمصروفات Expenses .

أ – الدخل Income

وهو يشير إلي المفهوم الذي يتضمن كل من الإيرادات Revenues والأرباح Profits والمكاسب Gains ويمكن تعريف تلك المصطلحات علي النحو التالي : –

ويعرف الدخل Income في نطاق إعداد وعرض القوائم المالية بأنه عبارة عن الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تتمثل في التدفقات الداخلة أو الزيادة في قيم الأصول أو النقص في الالتزامات التي ينتج عنها جميعا زيادة في حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة من مساهمة

أصحاب المشروع (التغير في حقوق الملكية بعد استبعاد المعاملات المتعلقة بالمساهمين من سداد رأس المال أو توزيعات الأرباح ورد رأس المال) .

وبناء علي ذلك فإن مصطلح الدخل يشمل كل من مصطلح الإيرادات Revenues والأرباح Profits .

الإيراد :-

ويقصد بالإيراد الدخل الذي ينشأ في نطاق ممارسة المنشأة لأنشطتها العادية التي تمثل جوهر نشاط المنشأة ، ويشار إليه بمسميات عديدة مثل المبيعات والأتعاب والعوائد والتوزيعات والإتاوات - وذلك كله طبقا لطبيعة النشاط العادي بالمنشأة .

الأرباح والمكاسب

وتمثل جميع أنواع الدخول التي قد تنشأ من الأنشطة الرئيسية للمنشأة أو من أي أنشطة أخري .

ب- المصروفات Expenses .

وهي تتضمن المصروفات والخسائر ، ويمكن تعريف كل منهما علي النحو التالي : -

المصروفات

وهي تنشأ من خلال الأنشطة الرئيسية التي تمثل نشاط المنشأة .

الخسائر

وهي تمثل جميع أنواع المصروفات الأخرى التي قد تنشأ من الأنشطة الرئيسية للمنشأة أو من أي من الأنشطة الأخرى .

وتعتـــبر عملية قياس الدخل في الممارسة العملية في حقيقتها عملية تقدير لذلـــك الدخـــل ، حيث أن الإجراءات والممارسات المحاسبية لم تصل بعد ولم تصـــل إلـــي تحديد الدخل بصورة مؤكدة ، ونظرا لوجود كثير من العناصر والمكونـــات فـــي عملية القياس المحاسبي تخضع للتقدير والحكم الشخصي . فضلا عن انه لا يمكن الانتظار حتى يتم تصفية أعمال المنشآت ، ولاعتبارات قانونية وضريبية وعملية يتعين قياس الدخل بصفة دورية لفترات أقل من حياة المنشـــأة الكـــلية ، لذلك يقوم المحاسبون بإجراء بعض عمليات التقريب فيما يتعـــلق بقيـــاس المصـــروفات أو الإيرادات ، وبناءعليه فأن الحكم الشخصي ووجهـــة نظر المحاسبين سوف تؤثر علي النتائج المحاسبية بطريقة لا يمكن تجنـــبها ، ولذلـــك لا يمكن القول بأن عملية قياس الدخل الدوري للمنشأة هي بمثابة عملية رياضية محددة يمكن الوصول منها إلي نتيجة واحدة تكون قابلة للتـــبرير أو الـــتأكيد ، ولذلـــك حـــتى يمكن الاعتماد علي الأرقام المحاسبية وتفســـيرها بطريقة سليمة يتعين تحقيق التجانس في الممارسة المحاسبية التي في ضوئها يتم استخدام أسس محاسبية موحدة ومتجانسة من فترة لأخرى .

وتتمـــثل العناصر الأساسية لقائمة الدخل التي يجب الإفصاح عنها تطبيقا لـــلمعيار المحاسبي المصري رقم (٣) بعنوان المعلومات التي يجب الإفصاح عـــنها فـــي القوائم المالية والمعيار المحاسبي الدولي رقم (١) بعنوان عرض القوائم المالية علي النحو التالي : -

أ - المبيعات أو إيرادات التشغيل .

ب- الإهلاك أو الاستهلاك .

ج- الفوائد المدينة .

د - إيرادات الاستثمار .

هـ- الفوائد الدائنة .

و- ضرائب الدخل .

ز- الأعباء غير العادية .

ح- الإيرادات أو المكاسب غير العادية .

ط- نتائج المعاملات الهامة مع الشركة القابضة أو الشركات التابعة أو الشقيقة .

ي- صافي ربح أو صافي خسارة الفترة .

وقد حدد المعيار المحاسبي الدولي عناصر قائمة الدخل علي النحو التالي :-

- الإيرادات : -
- إيرادات المبيعات .
- إيرادات من خدمات .
- إيرادات العمليات .
- إيرادات الفوائد .
- الإتاوات .
- توزيعات الأرباح .
- تكلفة البضاعة المباعة .
- تكلفة الخدمات المنفذة .
- تكلفة العمليات .
- تكلفة الأبحاث والتطوير .
- فوائد ومصروفات تمويلية .
- فروق تقييم العملات الأجنبية .
- الإهلاك .

- استهلاك الأصول غير الملموسة .
- تكلفة معاشات التقاعد .
- أرباح أو خسائر بيع الاستثمار المتداول .
- التغير في القيمة الدفترية للاستثمارات المتداولة (وذلك في حالة تقييم تلك الاستثمارات بالقيمة السوقية) .
- أرباح أو خسائر القطاعات المتوقعة عن التشغيل .
- حصة المنشأة في أرباح أو خسائر الشركات التابعة .
- صافي الأرباح أو الخسائر من النشاط العادي قبل الضرائب .
- ضريبة الدخل .
- صافي الأرباح أو الخسائر من النشاط العادي .
- البنود غير العادية
- الضرائب علي البنود غير العادية .
- صافي الأرباح أو الخسائر للفترة القابلة للتوزيع .

هذا وتجدر الإشارة الى أن معايير المحاسبة لا تشجع المقاصة بين عناصر الإيرادات والمصروفات ، حيث يراعي في هذا الشأن ما يلي : -

- عـدم إدماج أو إجراء مقاصة للبنود الهامة مع عناصر أخري بدون تحديد وإفصاح عن ذلك.
- عدم إجراء المقاصة لبنود الإيرادات والمصروفات بقائمة الدخل وذلك فيما عـدا الإيـرادات والمصـروفات المتعـلقة بعمليات تغطية مخاطر سداد الالتزامات التي تم إجراء مقاصة بينها .
- عادة ما تجرى المقاصة بين عناصر المصروفات والإيرادات عندما تكون متعلقة بأصول والتزامات مالية تم إجراء مقاصة بينها .

وفـــي هذا الشأن فإن تلك المعايير قد سمحت بعمليات مقاصة محددة علي سبيل المثال منها : -

- الأرباح والخسائر الناتجة عن بيع الاستثمارات المتداولة حيث يمكن إجراء المقاصة بينها وعرض صافي الربح أو الخسارة .
- الأرباح والخسائر الناتجة عن تقييم حركة وأرصدة العملات الأجنبية .
- الأربـــاح الخســـائر الـــناتجة عـــن حصة المنشأة في شركاتها التابعة عند استخدام طريقة حقوق الملكية ، بالإضافة إلي ذلك فإن عمل المقاصة يكون مســـموحا بهـــا أيضـــا عـــندما يكون الإفصاح المستقل بكل بند من بنود الإيـــرادات والمصـــروفات غير مطلوب بموجب تلك المعايير المحاسبية المصرية والدولية .

وعلي سبيل المثال لم تتطلب تلك المعايير المتعلقة بالأصول الثابتة إفصاح بخصوص الأرباح والخسائر من استبعاد أو بيع الأصول الثابتة ، تأسيسا علي ذلك يمكن أن تدرج تلك الأرباح والخسائر تحت بند واحد يمثل ناتج أرباح أو خسائر استبعاد أو بيع أصول ثابتة .

٥/١/٢ شكل ومضمون وتبويب قائمة الدخل طبقا للمعايير المحاسبية

تطبيقا للقرار الوزاري رقم ٥٠٣ لسنة ٩٧ بشأن تطبيق معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم ، قضت المادة الثانية والثالثة من ذلك القرار عـــلي اســـتبدال الملحق رقم (٣) المرافق للائحة التنفيذية لقانون سوق المال وإلغاء الملحق رقم (٤) المرافق للائحة التنفيذية لقانون الشركات بالملحق رقم (٣) المـــرافق للقرار الوزاري ، حيث تضمن نموذج قائمة الدخل التي تطبق عـــلي جميـــع شركات الأموال ، والذي اشتمل علي العناصر الأساسية لقائمة الدخل وكيفية تبويب بنودها علي النحو التالي : -

ملحق رقم ٣/ب

قائمة الدخل عن الفترة المالية

من / / ١٩ إلي / / ١٩

اسم الشركة ....

كلي	جزئي	جزئي		سنة المقارنة
	xxx		صافي المبيعات (إيرادات النشاط)	
	xxx		**يخصم** : تكلفة المبيعات	
xxx			مجمل الربح أو الخسارة	
			يخصم :	
	xxx		مصروفات عمومية وإدارية	
	xxx		مصروفات تمويلية	
	xxx		مخصصات بخلاف الإهلاك	
	xxx		رواتب مقطوعة وبدلات حضور وانتقال أعضاء مجلس الإدارة	
xxx			إجمالي المصروفات	
			يضاف :	
		xxx	إيرادات استثمار وأوراق مالية	
		xxx	شركات قابضة وشقيقة	
		xxx	قروض لوحدات مرتبطة	
		xxx	أوراق مالية أخرى	
		xxx	فوائد محصلة	
	xx		إيرادات أخري عادية	
xxx				
xxx			صافي أرباح أو (خسائر) النشاط	
		xx	إيرادات غير عادية	
		xx	أرباح أو (خسائر) رأسمالية	
		xx	أرباح أو (خسائر) فروق العملة	
	xx		**يخصم منه :**	
	xx		مصروفات غير عادية	
xxx				
xxx			صافي الربح أو (الخسارة) قبل ضرائب الدخل	
xx			ضرائب الدخل	
xxx			**صافي الربح أو (الخسارة) بعد ضريبة الدخل**	

وقد أشار المعيار المحاسبي الدولي المعدل رقم [1] بعنوان عرض القوائم المالية إلي المعلومات التي يجب أن تعرض في قائمة الدخل أو في الإيضاحات المتممة لها علي النحو التالي : -

المعلومات التى يجب عرضها فى قائمة الدخل أو فى الإيضاحات المتممة لها :

١- فقرة (٧٧) يجب أن تعرض المنشأة أما فى قائمة الدخل او فى الإيضاحات المتممة لها تحليلا للمصروفات او على أساس وظيفة المصروفات بالنسبة لنشاط المنشأة .

٢- فقرة (٨٧) هذا المعيار يشجع المنشآت على عرض التحليل الوارد فى الفقرة رقم (٧٧) من هذا المعيار فى قائمة الدخل .

٣- فقرة (٧٩) يتم تبويب المصروفات الى مجموعات فرعية بهدف بيان وإظهار سلسلة من مراحل الأداء المالي التي قد تختلف من ناحية الثبات وامكانية تحقيق الأرباح او الخسائر وامكانية التنبؤ بها ، ويتم عرض هذه المعلومات بأسلوب او أسلوبين .

---

(١) المعيار المحاسبي الدولي الأول المعدل والذي يتناول عرض القوائم المالية الذى حل محل المعيار المحاسبي الدولي الأول وموضوعة الإفصاح عن السياسات المحاسبية ، والمعيار المحاسبي الدولي الخامس وموضوعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية ، والمعيار المحاسبي الدولي الثالث عشر وموضوعة عرض الأصول والخصوم المتداولة .

لمزيد من التفصيل يراجع :-

المعيار المحاسبي الدولي الأول المعدل عام ٧٧ وموضوعة عرض القوائم المالية باللغة العربية والأنجليزية ، مجله المال والاقتصاد عدد سبتمبر ٢٠٠١ ، العدد الثالث ، الجمعية المصرية للأستشارات القاهرة ، ص ١٥٣ ، ١٩٣ .

٤- فقـــرة (٨٠) يعرف الأسلوب الأول من أساليب التحليل بأنه أسلوب تحليل المصروفات وفقا لطبيعتها ، ويتم تجميع المصروفات فى قائمة الدخل وفقا لطبيعتها، مـــثال ذلـــك (المشـــتريات ، مصـــروفات النقل ، الأجور ، والمرتبات ، الإعلان، مصـــروف الإهلاك)، ولا يتم إعادة عرض هذه المصروفات وفقا لوظائفها داخل المنشـــأة، ويســـهل تطبيق هذا الأسلوب فى العديد من المنشآت الصغيرة ، حيث لا توجد ضرورة لتبويب المصروفات وفقا لطبيعتها .

قائمة دخل مصممة لتحليل المصروفات وفقا لطبيعتها

الإيرادات		xx
إيرادات أخرى		xx
إجمالي الإيرادات		xx
التغير فى المخزون،انتاج تام،انتاج تحت التشغيل	xx	
تكلفة المواد	xx	
تكلفة الأجور	xx	
الإهلاك	xx	
مصروفات أخرى	xx	
إجمالي المصروفات		(xx)
صافى ارباح او خسائر النشاط		xx

٥- فقرة(٨١) يمثل التغير فى مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل تعديلا لتكلفة الإنتاج ، ليعكس أما زيادة الإنتاج عن المبيعات وبالتالي زيادة في مســـتوى المخزون ، او زيادة المبيعات عن الإنتاج وبالتالي نقص في مستوى المخزون ، وفى بعض النظم يتم عرض الزيادة فى الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل خلال الفترة مباشرة بعد بنود الإيرادات فى أسلوب التحليل الوارد فى

الفقرة (٨٠) مع التأكيد على أن عرض التغير فى المخزون يجب الا يفهم منه ضمنا أن هذا التغير يمثل تحقيق دخل .

٦- فقـــرة(٨٢) يطـــلق عـــلى أســـلوب التحليل الثاني انه أسلوب تحليل المصـــروفات وفقـــا لوظائفها او يطلق عليه أسلوب تكلفة المبيعات ، وتبوب المصروفات وفقا لهذا الأسلوب حسب وظيفتها كجزء من تكاليف الإنتاج (تكلفة المـــبيعات)او تكاليف البيع والتوزيع ، او التكاليف الإدارية ، وغالبا ما يوفر هـــذا الأســـلوب عرض معلومات اكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية إذا ما قـــورن بأســـلوب تبويب المصروفات وفقا لطبيعتها ، ومع ذلك يخضع تبويب المصـــروفات وفقا لوظائفها للاجتهاد الشخصي والتقدير الى حد كبير ، وفيما يلى مثال لأسلوب تبويب المصروفات وفقا لوظائفها :

قائمة دخل مصممة لتحليل المصروفات وفقا لوظيفتها

الإيرادات	××
(-) تكلفة المبيعات	(××)
مجمل الربح	××
إيرادات أخرى	××
(-) تكاليف البيع والتوزيع	(××)
(-) التكاليف الإدارية	(××)
(-) مصروفات التشغيل الأخرى	(××)
صافى إرباح او خسائر النشاط	××

٧- فقـــرة (٨٣) يجـــب على المنشأة التى تقوم بتبويب المصروفات وفقا لوظائفها أن تقوم بالإفصاح عن معلومات إضافية عن طبيعة المصروفات بما فى ذلك تكلفة المواد والأجور والإهلاك .

٨- فقرة (٨٤) يعتمد الاختيار بين أسلوب طبيعة المصروفات او أسلوب تكـلفة المبيعات على طبيعة نشاط المنشأة والعوامل التاريخية والصناعية التى تمـر بهـا ، ويوفـر الأسلوبان مؤشرات التغييرات المتوقعة للتكاليف سواء المباشرة او غير المباشرة وفقا لمستوى إنتاج او مبيعات المنشأة ، ونظرا لان لكل أسلوب من الأسلوبين مزايا عند عرض قائمة الدخل تبعا لطبيعة نشاط كل منشأة والذي يختلف من منشأة الى أخرى، لذلك فان هذا المعيار يتطلب إجراء الاختيار الملائم لأسلوب عرض قائمة الدخل بشكل يحقق عدالة عرض مستوى أداء المنشـأة ، ونظرا لان المعلومات عن طبيعة المصروفات يفيد فى التنبؤ بالـتدفقات الـنقدية المسـتقبلية ، لذلك فمن الضروري أن تقوم المنشأة بتقديم إفصاح إضافي عن طبيعة المصروفات إذا وقع اختيارها على استخدام أسلوب تبويب المصروفات وفقا لأسلوب تكلفة المبيعات .

٩- فقـرة (٨٥) يجب على المنشأة أن تقوم بالإفصاح فى قائمة الدخل أو فى الإيضـاحات المتممة لها عن قيمة ربح السهم المعلن او المقترح فى الفترة التى تغطيها القوائم المالية .

التغيرات فى حقوق الملكية :

١٠- فقـرة (٨٦) يجـب أن تعـرض المنشأة كجزء مستقل من قوائمها المالية ، قائمة توضح ما يلى :

أ- صافى أرباح او خسائر الفترة .

ب- بـنود الإيـرادات والمصروفات او الأرباح والخسائر التى يمكن الاعـتراف بهـا والتى تؤثر تأثيرا مباشرا فى حقوق الملكية وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية الأخرى ، وإجمالي هذه البنود .

ج- مـــا يــترتب على تغيير فى السياسات المحاسبية من اثر تراكمي ، وتصـــحيح الأخطـــاء الجوهـــرية التى تم معالجتها وفقا لمتطلبات المعيـــار المحاسبي الدولي رقم (٨) ، وموضوعه أرباح او خسائر الفترة، والأخطاء والتغييرات الجوهرية فى السياسات المحاسبية ، بالإضـــافة إلى مـــا ســبق ، يجب أن تعرض المنشأة ضمن قائمة التغيرات فى حقوق الملكية او فى الإيضاحات المتممة لها ما يلى :

د- المعاملات الرأسمالية وتوزيعات الأرباح لاصحاب حقوق الملكية .

هـ- الأرباح والخسائر المتراكمة فى بداية الفترة وحركتها خلال الفترة والرصيد فى تاريخ الميزانية .

و- بيان قيمة كل فئة من فئات الأسهم العادية لرأس المال وكذلك علاوة إصدار الأسهم والاحتياطات فى بداية ونهاية الفترة مع بيان حركة كل منها بشكل منفصل .

١١- فقـــرة (٨٧) تعكـــس قائمـــة حقوق الملكية للمنشأة التغييرات بين تـــاريخين لـــلميزانية سواء الزيادة او النقص فى صافى أصولها خلال الفترة، وذلـــك مـــن خلال تطبيق أساليب القياس المحددة التى يتم الإفصاح عنها فى القوائـــم المالية ، وباستثناء التغييرات الناتجة عن العمليات مع المساهمين مثل المســـاهمة فى رأس المال وتوزيعات الأرباح ، فإن إجمالي التغير فى حقوق الملكية يمثل صافى الربح او الخسارة الناتج عن نشاط المنشأة .

مجموعة (أ) و (ب) و (ج)

قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية فى ٠٠/٠٠/٠٠٠٠

تبويب المصروفات وفقا لطبيعتها

البيان	السنة الحالية	السنة السابقة
الإيرادات		
إيرادات النشاط الأخرى	××	××
التغيرات فى مخزون البضاعة التامة والإنتاج تحت التشغيل	××	××
إنتاج أصول رأسمالية للمنشأة	××	××
خامات ومواد مستهلكة	(××)	(××)
الأجور	(××)	(××)
الإهلاك	(××)	(××)
مصروفات تشغيل أخرى	(××)	(××)
ربح النشاط	××	××
تكلفة التمويل	××	××
أرباح شركات زميلة	××	××
صافى الربح قبل الضرائب	××	××
ضرائب الدخل	××	××
الربح بعد الضريبة	××	××
حصة الاقلية	××	××
صافى ربح النشاط العادي	××	××
ارباح غير عادية	××	××
صافى ربح الفترة	××	××

مجموعة (أ) و (ب) و (ج)

قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية فى ٠٠/٠٠/٠٠٠٠

تبويب المصروفات وفقا لوظيفتها

البيان	السنة الحالية	السنة السابقة
الإيرادات	××	××
تكلفة المبيعات	(××)	(××)
مجمل الربح	××	××
إيرادات النشاط الأخرى	××	××
تكاليف البيع والتوزيع	(××)	(××)
التكاليف الإدارية	(××)	(××)
مصروفات تشغيل أخرى	(××)	(××)
ربح النشاط	××	××
تكلفة التمويل	(××)	(××)
ارباح الشركات الزميلة	××	××
صافى الربح قبل الضرائب	××	××
ضرائب الدخل	(××)	(××)
صافى الربح بعد الضرائب	××	××
حصة الاقلية	(××)	(××)
صافى ربح النشاط	××	××
ايرادات غير عادية	××	××
صافى ربح الفترة	××	××

مجموعة (أ) و (ب) و (ج)

قائمة التغيرات فى حقوق الملكية فى ٠٠/٠٠/٠٠٠٠

البيان	راس مال الأسهم	علاوة الإصدار	احتياطي إعادة التقييم	احتياطي التمويل	الربح المتراكم	الإجمالي
الرصيد في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١	×	×	×	(×)	×	×
التغيرات في السياسات المحاسبية	–	–	–	–	(×)	(×)
رصيد	×	×	×	(×)	×	×
فائض إعادة تقييم الممتلكات	–	–	×	–	–	×
العجز في إعادة تقييم الاستثمارات	–	–	(×)	–	–	(×)
فروق تحويل العملة	–	–	–	(×)	–	(×)
صافى الأرباح والخسائر غير المعترف بها فى قائمة الدخل	–	–	×	(×)	–	×
صافى ربح الفترة	–	–	–	–	×	×
ارباح الأسهم	–	–	–	–	(×)	(×)
إصدار اسهم راس المال	×	×	–	–	–	×
الرصيد	×	×	×	(×)	×	×
العجز فى إعادة تقييم الممتلكات	–	–	(×)	–	–	(×)
فائض إعادة تقييم الاستثمارات	–	–	×	–	–	×
فروق تحويل العملة	–	–	–	(×)	–	×
صافى الأرباح والخسائر غير المعترف بها فى قائمة الدخل	–	–	(×)	(×)	–	(×)
صافى ربح الفترة	–	–	–	–	×	×
ارباح الأسهم	–	–	–	–	(×)	(×)
إصدار اسهم راس المال	×	×	–	–	–	×
الرصيد فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢	×	×	×	×	×	×

مجموعة (أ)و(ب)و(ج)

قائمة الأرباح والخسائر (المعترف بها)

عن السنة المالية المنتهية فى ٠٠/٠٠/٠٠٠٠

	السنة الحالية	السنة المقارنة
فائض(عجز) إعادة تقييم الأصول	(×)	(×)
فائض(عجز) إعادة تقييم الاستثمارات	×	(×)
فروق صرف التحويلات الخاصة بالاستثمارات المالية للمنشآت الأجنبية	(×)	(×)
صافى الأرباح غير المعترف بها فى قائمة الدخل	×	×
صافى ربح الفترة	×	×
إجمالي الأرباح والخسائر المعترف بها .	×	×
تأثير التغييرات فى السياسات المحاسبية .		×

يوضـــح النموذج السابق أسلوبا لعرض التغييرات فى حقوق الملكية بالنسبة للأرباح والخسائر فى جزء مستقل للقوائم المالية ، ووفقا لهذا الأسلوب تحتوى الإيضـــاحات المـــتممة لـــلقوائم الماليـــة على مطابقة بين الأرصدة الافتتاحية وأرصـــدة إقفـــال راس مـــال الأسهم والتى يمكن إيضاحها فى القوائم المالية بالإضافة الى الاحتياطات والأرباح المتراكمة كما هو مبين فى القائمة السابقة .

٥/١/٣ القياس والإفصاح عن صافي ربح أو خسارة الفترة الناتجة عن الأنشطة العادية والبنود غير العادية

اهـتم المعيـار المحاسـبي المصري رقم (٥) بعرض الربح أو الخسارة الناتجة من الأنشطة العادية والبنود غير العادية في قائمة الدخل .

وتعرف الأنشطة العادية بأنها عبارة عن الأنشطة الأساسية التي تقوم بها المنشـاة لممارسة أعمالها ، وكذلك الأنشطة ذات العلاقة التي قد تكون امتدادا أو نتيجة لمزاولتها لأنشطتها الأساسية والرئيسية .

أما البنود غير العادية فهي تمثل الربح أو الخسارة الناتجة عن أحداث أو معاملات تختلف بشكل واضح عن الأنشطة العادية للمنشاة ، ومن غير المتوقع تكرار حدوثها بصفة دورية أو منتظمة .

ويجـب أن يتضـمن صافي ربح أو خسارة الفترة جميع بنود الإيرادات والمصروفات المحققة خلال الفترة ما لم يتطلب أو يسمح معيار محاسبي آخر بخـلاف ذلك ، ويتضمن ذلك البنود غير العادية وأثر التغيرات في التقديرات المحاسبية .

وعـلي ذلك يتعين استبعاد البنود التالية من صافي ربح أو خسارة الفترة الجارية : -

١. قيمة تصحيح الأخطاء الجوهرية التي تتعلق بالفترات المالية السابقة (طبقا لما تقضي به المعالجة القياسية للتصحيح للأخطاء الجوهرية) .
٢. اثـر التغيير في السياسات المحاسبية (طبقا لما تنص به المعالجة القياسية لأثر التغير في السياسات المحاسبية) .

٣. الفائض و العجز الناتج عن تقييم الأصول طويلة الأجل (علي سبيل المثال ينظر المعيار المحاسبي للأصول الثابتة وإهلاكاتها) .

٤. معظم فروق تقييم العملات الأجنبية الناتجة عن ترجمة القوائم المالية للمنشآت الأجنبية ، كذلك الناتجة عن تغطية المخاطر المرتبطة بصافي الاستثمار في تلك المنشآت (ينظر معيار آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية) .

تأسيسا علي ذلك يتضمن صافي أرباح أو خسارة الفترة المفردات التالية التي يجب الإفصاح عن كل منهما في قائمة الدخل : -

أ - الربح أو الخسارة الناتجة من الأنشطة العادية .

ب- البنود غير العادية .

أ ـ صافي ربح أو خسارة الفترة عن الأنشطة العادية

عندما تكون بنود الإيرادات والمصروفات المكونة للأرباح والخسائر الناتجة من الأنشطة العادية ذات حجم أو طبيعة أو تأثير ملموس يجعل الإفصاح عنها ضروريا لتفسير أداء المنشأة عن الفترة ، يكون من الواجب الإفصاح عن طبيعة وقيمة مثل هذه البنود بطريقة مستقلة .

وعلي الرغم من أن بنود الإيرادات والمصروفات هذه ليست بنودا غير عادية ، الا أن طبيعة وقيمة مثل تلك البنود تعتبر هامة لمستخدمي القوائم المالية في فهم المركز المالي وتفسير أداء المنشأة والتنبؤ بالمركز المالي ومستوي الأداء . ويتم الإفصاح عن تلك المعلومات عادة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

وكأمثلة علي تلك الظروف التي يتعين فيها إجراء إفصاح مستقل لبنود الإيرادات والمصروفات السابقة ما يلي : -

أ - تخفيض المخزون إلي صافي القيمة الإستردادية ، أو تخفيض الأصول الثابتة إلي القيمة التي يمكن استردادها ، وكذا إلغاء مثل تلك التخفيضات.

ب- إعادة هيكلة أنشطة المنشأة ، وكذا إلغاء أية مخصصات لمقابلة تكاليف إعادة الهيكلة .

ج- استبعاد بنود من الأصول الثابتة .

د - استبعاد استثمارات طويلة الأجل .

هـ- الأنشطة والعمليات التي توقف .

و - التسويات القضائية .

ز - إلغاء كلي أو جزئي للمخصصات .

ب- البنود غير العادية

يجب أن يتم الإفصاح عن طبيعة وقيمة كل بند غير عادى إفصاحا منفصلا ومستقلا .

ومن الطبيعي أن تكون كل بنود الإيرادات والمصروفات التي تدخل في تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة ناتجة من ممارسة المنشأة لأنشطتها العادية، ومن ثم فإنه في بعض الظروف النادرة فقط قد يوجد حدث أو معاملة معينة ترقي لأن تكون بندا غير عاديا .

ويمكن القول بأن طبيعة الحدث أو المعاملة بأنها تختلف بوضوح عن الأنشطة العادية للمنشاة بناء علي علاقتها بالأعمال العادية التي تمارسها المنشأة وليس المرات المتوقع تكرار حدوث مثل تلك الأحداث .

لهذا فإن الحدث أو المعاملة يمكن أن يكون غير عاديا بالنسبة لمنشأة ويكون عاديا بالنسبة لمنشأة أخري ، وذلك بسبب اختلاف الأنشطة العادية لكل منها ، فعلي سبيل المثال فإن الخسائر الناتجة عن زلزال تعتبر بندا غير عاديا

لكثير من المنشآت ، ولكن من ناحية أخرى فإن المطالبات الواردة من حاملي وثـائق الـتأمين ضد مخاطر الزلزال لا تعتبر بندا غير عاديا بالنسبة لمنشأة تأمينية تؤمن ضد مثل تلك المخاطر .

ومـن أمثـلة الأحداث أو المعاملات التي تعتبر بنودا غير عادية بالنسبة لمعظم المنشآت ما يلي : -

أ - نزع ملكيه الأصول .

أو ب- زلزال أو أيه كوارث طبيعية أخري .

هـذا ويمكن الإفصاح عن طبيعة وقيمة كل بند عادي في قائمة الدخل ، وفـي حالة إذا تم الإفصاح في الإيضاحات المتممة للقوائم يكون من الواجب الإفصاح عن إجمالي قيم البنود غير العادية في قائمة الدخل نفسها .

ويوضـح المـثال التطبيقي التالي أسلوب العرض والإفصاح للبنود غير العادية بقائمة الدخل والإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

شركة السلام الصناعية

قائمة الدخل عن الفترة...........

	السنة الحالية ٢٠٠٠	السنة السابقة ١٩٩٩
صافي أرباح النشاط	٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
يخصم		
ضريبة الدخل	٢٠٠٠٠	٢٤٠٠٠
الربح من الأنشطة العادية بعد خصم الضرائب	٣٠٠٠٠	٣٦٠٠٠
البنود غير العادية		
خسارة نزع ملكية أراضي للشركة الصافي بعد استبعاد ضريبة الدخل بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه	(٣٠٠٠)	
الربح القابل للتوزيع	٢٧٠٠٠	٣٦٠٠٠

وفيما يلي البيانات المفصح عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية لشركة السلام الصناعية .

تم مصادرة قطعة أرض الكائنة ....ومساحتها...........متر مـــلك الشركة بمعرفة الحكومة بتاريخ / / ، ولم تحصل الشركة علي تعويض من الحكومة مقابل نزع الملكية .

وقـــد تم اعتبار الخسارة الناتجة من المصادرة بندا عاديا ، وتتمثل قيمة تلك الخسارة في تكلفة الأراضي في تاريخ المصادرة .

٥/١/٤ العمليات التي توقفت

تعـــرف الأنشـــطة أو العمـــليات التي توقفت بأنها عبارة عن الأنشطة أو العمـــليات الـــتي تنشأ عن بيع أو استبعاد جزء منفصل وجوهري من أنشطة المنشـــأة والتي يمكن فصل أصولها وصافي ربحها أو خسارتها وأنشطتها عن باقي أعمال المنشاة ماديا وتشغيليا وذلك لأغراض أعداد التقارير المالية .

وعن وجود أنشطة أو عمليات أو قطاعات توقف خلال الفترة ، أو يكون من المعلوم في الوقت الذي سيتم فيه اعتماد أو إصدار القوائم المالية أن هناك عمليات توقف بعد تاريخ الميزانية أو أنها ستتوقف ، يجب الإفصاح المناسب لمستخدمي القوائم المالية عن الأمور التالية لكل عملية توقف : -

١- الإفصاح عن طبيعة النشاط أو العملية أو القطاع الذي توقف .

٢- الإفصـــاح عن التاريخ الفعلي للتوقف للأغراض المحاسبية (ويعرف ذلك الـــتاريخ بأنـــه الـــتاريخ الذي توقفت فيه المنشأة عن رقابة التشغيل علي العمـــلية أو القطاع أو النشاط) ، وتدرج نتائج التشغيل للقطاع أو العملية أو النشاط بقائمة الدخل في ذلك التاريخ .

٣- الإفصاح عن طريقة وأسلوب التوقف (بيع أو استبعاد) .

٤- الإفصـــاح عـــن الربح أو الخسارة الناتجة عن الفترة الناتجة من الأنشطة العادية للجزء المتوقف مع أرقام المقارنة المتعلقة بها .

٥- الإفصـــاح عن الإيراد والربح أو الخسارة عن الفترة الناتجة من الأنشطة العادية للجزء المتوقف مع أرقام المقارنة المتعلقة بها .

وعادة ما تدرج نتيجة الأنشطة العادية ، الا أنه في بعض الظروف النادرة يكـــون الـــتوقف نتيجة أحداث أو معاملات مختلفة تماما عن الأنشطة العادية للمنشاة ويكون من غير المتوقع حدوثها بصورة متكررة أو أو منتظمة ، وفي تـــلك الحـــالات يتم اعتبار الإيراد او المصروف عن عملية التوقف بندا غير عاديا .

عـــلي سبيل المثال لو قامت إحدي الحكومات بمصادره أحد الفروع ، فإن الإيراد أو المصروف الناتج عن عملية المصادر يتم اعتباره بندا غير عاديا ، وتطـــبق متطلـــبات الإفصـــاح السابقة لكل العمليات التي توقفت بما في ذلك العمليات التي ينتج عنها بنودا غير عادية .

وعـــندما يكـــون من المعلوم - في الوقت الذي سيتم فيه اعتماد وإصدار القوائم المالية - ان هناك عملية توقفت بعد تاريخ الميزانية أو أنها ستتوقف ، فـــإن متطلـــبات الإفصـــاح الواردة سابقا يتم تطبيقها للمدي الذي يمكن تقدير المعلومات بطريقة موثوق فيها .

وتمـــثل الأربـــاح أو الخسائر القائمة عن العمليات التي توقفت الفرق بين المتحصـــلات مـــن عمـــلية البيع والقيمة الدفترية للأصل المتوقف في تاريخ الـــتوقف ، وتدرج تلك الأرباح والخسائر كجزء من أرباح وخسائر العمليات التي توقفت بقائمة الدخل .

وفيمـــا يـــلي إيضـــاحا لكيفية الإفصاح عن البنود غير العادية والعمليات والقطاعات التي توقفت بقائمة الدخل والإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

مثال :-

البيانات التالية مستخرجة من قوائم الدخل والإيضاحات المتممة للقوائم المالية :

- قامت شركة السلام الصناعية بتاريخ ٢٠٠٠/٧/١ باتخاذ قرار إيقاف أحد خطوط الإنتاج لتكرار الخسائر التي يحققها ، وقد بلغت تكلفة خط الإنتاج في تاريخ التوقف ٢ مليون جنيه ، في حين بلغ مجمع الإهلاك المرتبط به فـــي ذلك التاريخ ١٦٠٠٠٠٠ جنيه ، وبلغت خسائر التشغيل لخط الإنتاج هذا عن الفترة من ٢٠٠٠/٨/١ حتي تاريخ التوقف ١٦٠٠٠٠ جنيه مقابل ٣٠٠٠٠٠ جنيه عن عام ١٩٩٧ .
- وقد تم بيع خط الإنتاج المذكور في ٢٠٠٠/٩/٣٠ بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه، وبلغت مصروفات خط الإنتاج منذ تاريخ البيع ١٠٠٠٠٠ جنيه .

قائمة الدخل
لشركة السلام الصناعية
عن الفترة ....

	٢٠٠٠	١٩٩٩
صافى أرباح العمليات المستمرة	٦٠٠٠٠٠	٥٤٠٠٠٠
<u>القطاعات المتوقفة</u>		
خسارة تشغيل قطاعات متوقفة	(١٦٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠٠)
خسائر بيع قطاعات متوقفة	(٢٠٠٠٠٠)	ــــ
(متحصلات من بيع خط الإنتاج – تكلفة خط الإنتاج في تاريخ البيع)	٥٦٤٠٠٠٠	٥٢٠٠٠٠
(٣٠٠٠٠٠-(٤٠٠٠٠٠صـــافى تكلفة الخط فى تاريخ الـــبيع + ١٠٠٠٠٠ج مصـــروفات الخـــط من تاريخ التوقف حتى تاريخ البيع)		
الضرائب علي الدخل	××	××
الربح من الأنشطة العادية بعد الضرائب		

- وقــد قامت إدارة الشركة بتاريخ ٢٠٠٠/٧/١ باتخاذ قرار بإيقاف تشغيل خط الإنتاج لتكرار الخسائر التي يحققها تمهيدا لبيعة ، وقد بلغ صافي تكلفة الخط الذي تكرار إيقافه ٤٠٠٠٠٠ج في تاريخ قرار الإيقاف هذا وقد تم بيع خـط الإنــتاج المذكــور بتاريخ / / بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه ، وتضمنت قائمة الدخل خسارة بيع خط الإنتاج المذكور وقدرها ٢٠٠٠٠٠ج تمــثل في تكلفة في تاريخ التوقف مضافا أليها مصروفاته حتي تاريخ البيع البائعة ١٠٠٠٠٠ج ، وذلك بعد استبعاد متحصلات البيع .

٥/١/٥ التغيرات في التقديرات المحاسبة

بسبب عوامل عدم التأكيد المرتبطة بأنشطة الأعمال ، فإن هناك العديد من بــنود القوائــم الماليــة لا يمكن قياسها بدقة تامة ، ولكن يتم تقديرها بطريقة معقولــة تســتند لأسس ومعايير منطقية ، حيث يعتمد ذلك التقدير علي الحكم الشخصــي (طبقا لأخر معلومات متاحة) ، وحيث يكون التقدير مطلوبا علي ســبيل المــثال للديون غير الجيدة أو المخزون المتقادم أو العمر الإنتاجي أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية للأصول القابلة للإهلاك ، ومن ثم يكــون الاعتماد علي التقديرات المعقولة جزءا رئيسيا من عملية إعداد القوائم المالية وهذا لا يقلل من درجة الاعتماد عليها .

وقــد يتطــلب الأمر مراجعة التقديرات عند حدوث تغيرات في الظروف الــتي بني علي أساسها التقدير أو عند ظهور معلومات جديدة أو وجود خبرة أكــثر أو وجــود تطــورات لاحقة ، تقتضي طبيعة عمل التقدير عدم اعتبار التســويات الــناتجة عــن تعديل التقديرات بمثابة بنودا غير عادية أو أخطاء جوهرية .

وفـــي بعـــض الحـــالات قد يصعب التفرقة بين تغيير السياسة المحاسبية والـــتغيرات في التقديرات المحاسبية ، وعليه يتم معاملة التغير علي أنه تغير في التقديرات المحاسبية مع مراعاة الإفصاح المناسب .

ويظهـــر أثـــر التغير في التقديرات المحاسبية عند تحديد صافي الربح أو الخسارة في الفترة التالية : –

(أ) الفترة التي حدث فيها التغير إذا كان التغير يؤثر في تلك الفترة فقط .

ومـــثال ذلك التغير في تقديرات مبالغ الديون غير الجيدة ، حيث أن ذلك يؤثر فقط الفترة الجارية وبناء على ذلك يعترف به فوراً .

(ب) الفـــترة التي حدث فيها التغير والفترات اللاحقة إذا كان التغير يؤثر في كليهما .

ومـــثال ذلك التغير في تقديرات العمر الإنتاجي أو نمط استهلاك المنافع الاقتصـــادية المتوقعة للأصول التي يتم إهلاكها ، حيث أن ذلك يؤثر في قيمة الإهـــلاك عـــن الفـــترة الجاريـــة وكذا كل فترة من العمر الإنتاجي المتبقي للأصول.

أمـــا التغير في تقدير العمر الإنتاجي أو نمط استهلاك المنافع الاقتصادية المـــتوقعة للأصـــول التي يتم إهلاكها فإنه يؤثر في قيمة الإهلاك عن الفترة الجارية وكذا كل فترة من العمر الإنتاجي المتبقي للأصل .

وفـــي كـــلا الحالتين فإن أثر التغير المتعلق بالفترات الجارية يعترف به كإيـــراد أو مصروف في الفترة الجارية ، أم الأثر علي الفترات اللاحقة – إن وجد – فإنه يعترف به في الفترات اللاحقة .

ويجب أن يظهر أثر التغير في التقديرات المحاسبية في قائمة الدخل بنفس التبويب الذي كان يظهر فيه التقدير من قبل .

ولضمان قابلية القوائم المالية للمقارنات الزمنية يجب ان يدرج أثر التغير فـــي التقديرات المحاسبية الخاصة بتقديرات بنود كانت تبوب ضمن الأنشطة العادية في قائمة الدخل في نفس التبويب الصافي الربح أو الخسارة، أما التغير في التقديرات المحاسبية لتقدير بند كان يبوب كبند غير عادي فيتم تبويبه كبند غير عادي .

ويجب الإفصاح عن طبيعة وقيمة التغير في التقديرات المحاسبية إذا كان لهـــا تأثير جوهري في الفترة الحالية ، أو يتوقع أن يكون لها تأثير جوهري في الفترات اللاحقة ، إذا كان من الصعوبة عمليا تحديد قيمة التغير فيكون من الواجب الإفصاح عن تلك الحقيقة .

وفيمـــا يـــلي أمثلة تطبيقيه عن الإفصاح من أثر التغيرات في التقديرات المحاسبية عند تحديد صافي الربح أو الخسارة : –

أ– الفترة التي حدث فيها التغير إذا كان يؤثر في تلك الفترة المالية فقط .

تقـــوم إدارة أحد المنشآت باحتساب مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ســـنويا علي أساس ٢% من صافي المبيعات السنوية ، وبناء علي المعلومات التي توافرت في ضوء الخبرة السابقة والظروف المتاحة بالسوق تبين ضرورة احتســـاب مخصـــص ديـــون مشكوك في تحصيلها علي أساس ٥% من قيمة صافي المبيعات .

وقـــد بلغ رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في بداية الفترة ٥٠٠٠٠ جـــنيه ، في حين بلغت قيمة صافي المبيعات خلال العام ٥ مليون جنيه .

ولاشـــك أن تغييـــر نسبة تكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ستؤثر علي الفترة المالية الجارية فقط .

قيمـــة المخصص الواجب تحميلة علي قائمة الدخل ٥٠٠٠٠٠٠ ج × ٥% = ٢٥٠٠٠٠ ج .

ويتم إجراء القيد التالي في الدفاتر :

٢٥٠٠٠٠		من حـــ / الديون المشكوك في تحصيلها
	٢٥٠٠٠٠	الي حــ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

وبالـــتالي يصـــبح رصـــيد مخصـــص تلك الديون في نهاية الفترة مبلغ ٧٥٠٠٠٠ يمـــثل رصيد المخصص في بداية الفترة المالية مضافا إليه المحمل علي قائمة الدخل خلال العام .

ب- الفترة التي حدث فيها التغير والفترات اللاحقة إذا كان التغير يؤثر في كليهما .

قامت أحد المنشآت بشراء أصل ثابت بلغت تكلفته ٢١٠٠٠٠ جنيه فـــي ١٩٩٧/٧/١ وقـــد قـــررت الشـــركة إهلاكها علي ١٠سنوات بطريقة القسط الـــثابت، وقـــد توافـــرت معلومات جديدة للشركة في ١٩٩٩/٦/٣٠عن زيادة استخدام الأصل مما جعل عمرة الافتراضي خمس سنوات من تاريخ شراؤه .

وقـــد قـــامت الشـــركة بـــإهلاك الأصل علي أساس ١٠% خلال عامي ١٩٩٧،١٩٩٨ وبالتالي بلغ مجمع الإهلاك في ١٩٩٨/١٢/٣١ مبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه وصافي قيمة الأصل ١٦٨٠٠٠ جنيه .

وحيث أن الباقي من العمر الافتراضي الجديد للأصل ٣ سنـــوات (من ١٩٩٩/١/١ حـــتي نهاية ٢٠٠١/١٢/٣١) ، لذلك يتم تعديل قسط الإهلاك السنوي لعام ١٩٩٩ (السنة المالية التي حدث بها تغيير التقدير المحاسبي) والســـنوات التالية حتي عام ٢٠٠١ ، وذلك بتوزيع صافي تكلفة الأصل في

بدايـــة السنة التي حدث بها التغير علي باقي العمر الإنتاجي الجديد للأصل وهو ٣ سنوات .

-وبالتالي فإن قسط إهلاك السنوي الجديد ١٦٨٠٠٠÷٣ سنوات =٥٦٠٠٠ ج، وبموجـــب ذلك يتعين تحميل قائمة الدخل عن عام ١٩٩٩ وما بعدها بقسط إهـــلاك ســـنوي يبلغ ٥٦٠٠٠ ، في حين لا يتم تعديل الاهلاكات الخاصة بالسنوات السابقة (١٩٩٧،١٩٩٨) وبالتالي يتم الإبقاء علي مجمع الإهلاك في ١٩٩٨/١٢/٣١ بنفس قيمة رصيده دون أي تعديل .

٥/١/٦ التغيرات في السياسات المحاسبية

تعـــرف السياسات المحاسبية بأنها عبارة عن المبادئ والأسس والاعراف والقواعـــد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية.

ودائمـــا ما يحتاج مستخدموا القوائم المالية أن يكونوا قادرين علي إجراء مقارنـــة للقوائم المالية للمنشاة خلال فترة من الوقت لتحديد اتجاهات مركزها المالي وأداؤها وتدفقانها النقدية .

وعـــادة مـــا يتم افتراض أنه يتم تطبيق نفس السياسات المحاسبية بالقوائم الماليـــة فـــي كل فترة مالية ، إلا أنه علي الرغم من ذلك يتعين علي المنشأة تغيير سياستها المحاسبية التي تطبقها في حالتين هما : -

أ - فـــي حالـــة ما إذا كان تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة مطلوبا بموجب تشريع قانوني أو معيار محاسبي .

ب- في حالة ما إذا كان التغيير في تطبيق السياسة المحاسبية يتيح معلومات أكثر تعبيرا ودقة عن المركز المالي للمنشاة ونتائج أعمالها وتدفقانها النقدية .

ومن ثم سيؤدي ذلك الي إظهار الأحداث أو المعاملات بصورة أكثر وضوحا وملائمة بالقوائم المالية .

ويجب أن يؤخذ في الحسبان انه لا يتم اعتبار الأمور التالية تغييرا في السياسات المحاسبية : -

أ - تطبيق سياسة محاسبية علي أحداث أو معاملات تختلف جوهريا عن الأحداث والمعاملات السابقة .

ب- تطبيق سياسة محاسبية جديدة علي أحداث أو معاملات لم تحدث مسبقا او لم تكن هامة .

إن التطبيق المبدئي لسياسات إثبات الأصول بقيمتها بعد التقييم يعتبر تغييرا في السياسة المحاسبية ولكن يتم التعامل علي أنه إعادة تقييم بناء علي المعيار المحاسبي الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها أو معيار المحاسبة عن الاستثمارات بدلا من ان يتم التعامل معه طبقا للمعيار الحالي رقم (٥) ، لذا فإن الفقرات الخاصة بتطبيق هذا المعيار لن يتم تطبيقها بالنسبة لمثل تلك التغيرات في السياسات المحاسبية .

كما يتعين التفرقة بين التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية المستخدمة في تطبيق تلك السياسات ، حيث علي سبيل المثال عادة ما تقوم المنشاة بإهلاك الأصول الثابتة طبقا للعمر الإنتاجي المقدر لها ، وعندما يحدث تغييرا في التقديرات المحاسبية المرتبطة بالعمر الإنتاجي فإن ذلك لا يعد تغييرا في السياسات المحاسبية ، كما أن تغيير الطريقة التي تحسب بها الإهلاك (مثلا من طريقة القسط الثابت إلي طريقة القسط المتناقص) هي ايضا تغيير في التقديرات المحاسبية .

وكمـــثال أخـــر عـــندما يتم تقييم المخزون طبقا للتكلفة أو صافي القيمة الإستردادية أيهما أقل ، وعندما يكون هناك تغيير في القيمة الاستردادية فإن ذلـــك يعـــد تغيير في تقدير محاسبي ، وعلي النقيض فإن التغيير في الطريقة المســـتخدمة في تحديد تكلفة المخزون (مثلا عن طريق الوارد أخيرا يصرف أولا إلـــي طريقة الوارد أولا يصرف أولا) فإن ذلك يمثل تغيرا في السياسة المحاســـبية المســـتخدمة - وذلـــك باعتـــبارا أن هناك حرية في الإختيار بين الطريقتين .

هذا وقد يتم تطبيق التغير في السياسة المحاسبية بأسلوبين هما : -

أ - التغير بأثر رجعي .

ب- التغير بأثر مستقبلي .

أ - التغير بأثر رجعي :

هـــذا يعـــني أن يـــتم تطـــبيق السياسة المحاسبية الجديدة علي الأحداث والمعـــاملات كمـــا لـــو ان تلك السياسة الجديدة كانت مطبقة دائما ، لذا فإن السياسة المحاسبية الخاصة بالأحداث وبالمعاملات يتم تطبيقها منذ تاريخ نشأة مثل تلك البنود .

ويـــتم معالجـــة الآثار المرتبة علي ذلك إما بطريقة المعالجة القياسية أو بطريقة المعالجة البديلة المسموح بها ، كما سيتضح فيما يلي .

ب - التغير بأثر مستقبلى :

يعني أن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يتم علي الأحداث والمعاملات الـــتي تقـــع بعد تاريخ التغيير في السياسة المحاسبية الجديدة . ولا يتم بإجراء تســـويات تتعـــلق بالفترات السابقة سواء بالنسبة لرصيد أول المدة الأرباح أو

الخســـارة المرحلة أو بالنسبة لصافي الربح أو الخسارة عن الفترة الجارية ، وذلـــك لعدم إعادة حساب الأرصدة القائمة ، الا أن تطبيق السياسة المحاسبية الجديـــدة يـــتم علي الأرصدة القائمة منذ تاريخ التغيير في السياسة ، فمثلا قد تقـــرر منشـــاة معيـــنة تغييـــر سياستها المحاسبية الخاصة بتكلفة الاقتراض ورســـملتها تمشـــيا مـــع المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الخـــاص بتكلفة الاقتراض ، فبالنسبة لطريقة التطبيق بأثر مستقبلي يتم تطبيق السياسة الجديدة فقط علي تكاليف الاقتراض التي تحدث بعد تاريخ التغيير في السياسة المحاسبية .

بعـــبارة أخـــري طبقا لتلك الطريقة لا يتم إجراء تسويات تتعلق بالفترات الســـابقة أو لصـــافي أربـــاح أو خســـائر الفترة الجارية وذلك لعدم احتساب الأرصدة القائمة ، وإنما يتم تطبيق السياسة الجديدة علي الأرصدة القائمة من تاريخ التغير في السياسة .

وفـــي حالة عدم تطبيق المنشأة لمعيار محاسبي مصري تم إعلانه بمعرفة اللجـــنة المختصـــة بالمعايير المصرية ولكن لم يصبح ساريا بعد يكون علي المنشأة الإفصاح عن طبيعة التغيير المستقبلي في السياسة المحاسبية ، وتقدير أثر هذا التغيير علي صافي الربح أو الخسارة وعلي المركز المالي للمنشأة .

وكمـــا سبق القول فإنه يتم معالجة الآثار المترتبة علي تطبيق التغيير في السياســـات المحاســـبية بأثـــر رجعي إما بطريقة المعالجة القياسية او طريقة المعالجة البديلة المسموح بها علي النحو التالي : -

١- المعالجة القياسية : -

يجب أن يتم تطبيق التغيير في السياسات المحاسبية بأثر رجعي إلا إذا لم يكـــن تحديـــد قيمة التسوية المتعلقة بالفترات السابقة بدرجة معقولة ، ويجب

إظهار أيه تسوية لرصيد أول المدة الخاص بالأرباح المرحلة ، كما يجب إعادة عرض المعلومات المقارنة إلا إذا كان ذلك غير عمليا .

تظهر القوائم المالية متضمنة المعلومات المقارنة عن الفترات السابقة كما لو ان السياسة المحاسبية الجديدة كانت مطبقة من قبل ، ومن ثم فإنه يتم تعديل المعلومات المقارنة لتعكس السياسة المحاسبية الجديدة .

ويــتم تعديــل رصيد أو المدة الخاص بالأرباح المرحلة بأقدم فترة سابقة ظاهــرة بالقوائم المالية وذلك بقيمة التسويات المتعلقة بالفترات التي تسبق تلك الظاهــرة بــالقوائم الماليــة ، كما يجب تعديل أية معلومات أخرى لها علاقة بالفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للمعلومات المالية .

هذا وليس بالضرورة أن يتم تعديل القوائم المالية التي سبق اعتمادها من المساهمين أو تم تسجيلها أو تقديمها إلى جهات الاختصاص القانونية الحكومية بقيمة التعديلات التي تمت على المعلومات المقارنة .

ويجب تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية منذ تاريخ حدوث هذا التغيير وذلك في حالة عدم إمكان تحديد قيمة التسوية المطلوبة على رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بدرجة معقولة .

وفي حالة ما إذا كان هناك تأثير جوهري على الفترة الحالية أو أي فترة ســابقة ظاهرة أو عند حدوث تغيير جوهري يؤثر في الفترات اللاحقة نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية ، فأن المنشأة يجب أن تفصح عن الأتي :-

أ - سبب التغيير للسياسة المحاسبية الجديدة.

ب- قيمة التسوية الخاصة بالفترة الجارية وكل فترة ظاهرة بالقوائم المالية.

ج- قيمــة التســوية المتعــلقة بالفــترات السابقة بالنسبة لتلك التي تتضمنها المعلومات المقارنة.

د- حقيقة أن معلومات المقارنة قد تم تعديلها أو أن تعديلها غير عملي .

٢- طريقة المعالجة البديلة المسموح بها .

طبقا لتلك الطريقة يجب أن يتضمن صافي الربح أو الخسارة للفترة الجارية أية تسويات تنتج عن تغيير السياسة المحاسبية ، كما يجب أن تظهر معلومات المقارنة كما هي ظاهرة بالقوائم المالية عن الفترة السابقة ، وقد يتم إظهار معلومات إضافية للمقارنة - تكون في عمود منفصل - لتوضح صافي الربح أو الخسارة والمركز المالي للفترة الجارية وأي فترات مالية سابقة ظاهرة بالقوائم المالية ، كما لو أن السياسة الجديدة كانت مطبقة من قبل، وذلك إذا كان ذلك ممكنا من الناحية العملية.

وعندما يكون التغيير في السياسة المحاسبية تأثير جوهري على الفترة الجارية أو أي فترة سابقة ظاهرة بالقوائم المالية أو قد يكون له تأثير جوهري على الفترات اللاحقة، فعلى المنشأة الإفصاح عما يلي :-

أ - أسباب التغير للسياسة المحاسبية الجديدة .

ب- قيمة التسوية التي أثرت على صافي ربح أو خسارة الفترة الجارية .

ج- قيمة التسوية في كل فترة والتي تظهر عنها معلومات إضافية وقيمة التسوية المتعلقة بالفترات السابقة عن تلك المدرجة في القوائم المالية .

وإذا كان إظهار تلك المعلومات الإضافية غير عمليا فيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة أيضا.

تطبيق عملي :

قامت شركة السلام الصناعية خلال عام ٢٠٠٠ بتغيير سياستها المحاسبية الخاصة بكيفية معالجة تكاليف الاقتراض المباشر الخاصة بشراء محطة

كهـــرباء مـــا زالت تحت الإنشاء ليتم استخدامها بمعرفة الشركة ، وقد كانت الشركة تقوم برسملة مثل تلك التكاليف بعد خصم ضريبة الدخل طبقا للطريقة البديلة المسموح بها في ظل المعيار المحاسبي الخاص بتكاليف الاقتراض.

وقـــد قـــررت الشركة اعتبار تلك التكاليف مصروفات بدلا من رسملتها تمشيا مع المعالجة القياسية الواردة بنفس المعيار .

- وقد بلغت تكاليف الاقتراض عن عام ٢٠٠٠ (٩٠٠٠ جنيه) .
- وبلغت تكاليف الاقتراض التي تم رسملتها عن عام ١٩٩٩ (٨٠٠٠ جنيه).
- بـــلغت تكـــاليف الاقتراض التي تم رسملتها عن الفترات التي تسبق عام ١٩٩٩ مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه.
- وقـــد أظهرت السجلات المحاسبية للشركة عام ٢٠٠٠ ربحا من الأنشطة العاديـــة قـــبل الفوائد وضريبة الدخل قدره (٥٠٠٠٠ جنيه) ، في حين بلغت ضريبة الدخل (١٦٤٠٠ جنيه).
- كمـــا أظهـــرت القوائم المالية للشركة عن عام ١٩٩٩ ربحا من الأنشطة العاديـــة قـــبل الفوائد وضريبة الدخل قدره (٤٠٠٠٠ جنيه) ، في حين بلغت ضريبة الدخل (١٦٠٠٠ جنيه) .
- نسبة ضريبة الدخل على الشركة ٤٠% .

المطلوب :-

اســـتخدام طريقـــتي المعالجة القياسية والمعالجة البديلة المسموح بها في إثبات التغييرات في السياسات المحاسبية .

١- استخدام المعالجة القياسية

طبقا لتلك الطريقة يتم إظهار تأثير رصيد أول المدة للأرباح المرحلة في الفـترة الماليـة الـتي حـدث فيها التغيير (٢٠٠٠) ، كما يتم إعادة عرض المعلومات المقارنة (١٩٩٩) .

شركة السلام الصناعية

بيانات مستخرجة من قائمة الدخل (٢٠٠٠)

	٢٠٠٠	١٩٩٩
ربح الأنشطة العادية قبل الفوائد وضريبة الدخل	٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
فوائد تمويلية	(٩٠٠٠)	(٨٠٠٠)*
ربح من الأنشطة العادية قبل ضريبة الدخل	٤١٠٠٠	٣٢٠٠٠
ضريبة الدخل (بنسبة ٤٠%)	(١٦٤٠٠)	(١٢٨٠٠)**
صافي الربح	٢٤٦٠٠	١٩٢٠٠***

* تم إعادة عرض المعلومات المقارنة لقائمة الدخل عن عام ١٩٩٩ بتحميل تكـاليف الاقتراض على المصروفات بقائمة الدخل بدلا من أضافتها على تكلفة الأصول الثابتة.

** تـم إعـادة احتسـاب الضـريبة على الدخل نظرا لتحميل قائمة الدخل بمصروف لم يحمل خلال عام ٩٩ قدره ٨٠٠٠ ج ، وبالتالي تم تخفيض الضريبة بواقع ٤٠% على ذلك المصروف ، وبلغ التخفيض ٣٢٠٠ج .

*** تـم تعديل صافي أرباح عام ٩٩ بالآثار المترتبة على تحميل تكاليف الاقـتراض على قائمة الدخل والآثار الضريبية المتعلقة بها ، أي قيمة تكاليف الاقتراض بعد استبعاد الأثر الضريبي المتعلق بها .

شركة السلام الصناعية

قائمة الأرباح المرحلة (٢٠٠٠)

	٢٠٠٠	١٩٩٩
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل	٣٧٠٠٠	٣٠٠٠٠
(-) تسويات عن تغيير سياسات محاسبية		
فوائد سبق تحميلها على تكلفة الأصول الثابتة {الصافي بعد خصم الضريبة وقدرها ٩٢٠٠ج لعام ٢٠٠٠ ، ٦٠٠٠ج لعام ١٩٩٩ حسب الإيضاح رقم (...) } .	(١٣٨٠٠)*	(٩٠٠٠)**
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل	٢٣٢٠٠	٢١٠٠٠
يضاف		
صافي أرباح العام (من قائمة الدخل)	٢٤٦٠٠	١٩٢٠٠
رصيد أخر المدة للأرباح المرحلة	٤٧٨٠٠	٤٠٢٠٠

* قيمة الفوائد التي سبق رسملتها عن أعوام ١٩٩٩ وما قبلها = ١٥٠٠٠+٨٠٠٠=٢٣٠٠٠ج ، وبعد خصم الأثر الضريبي ومقداره ٤٠% منها (٩٢٠٠ج).

** قيمة الفوائد التي سبق رسملتها عن الأعوام السابقة لعام ١٩٩٩ وقدره ١٥٠٠٠ جنيه وبعد خصم الأثر الضريبي ومقداره ٤٠% منها (٦٠٠٠ج).

شركة السلام الصناعية

بيانات مستخرجة من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (٢٠٠٠)

- قامت الشركة خلال عام ٢٠٠٠ بتغيير سياستها المحاسبية الخاصة بمعالجة تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول الثابتة التي ما زالت تحت الإنشاء ، باعتبار أن تلك التكاليف مصروفا بدلا من رسملتها على تكلفة الأصل الثابت تمشيا مع المعالجة القياسية لمعالجة تكاليف الاقتراض الواردة بالمعيار المحاسبي الخاص بذلك.
- وقد تم ذلك التغيير في السياسات المحاسبية بأثر رجعي ، وتم تعديل المعلومات المقارنة لعام ١٩٩٩ ، وقد كان أثر ذلك التغيير هو زيادة الفوائد التمويلية عام ٢٠٠٠ بمبلغ ٩٠٠٠ ج و عام ١٩٩٩ بمبلغ ٨٠٠٠ج، وبالتالي انخفض رصيد أول المدة للأرباح المرحلة عن عام ١٩٩٩ بمبلغ ٩٠٠٠ج و هي قيمة الفوائد التي سبق رسملتها عن الأعوام السابقة لعام ١٩٩٩ بعد استبعاد الأثر الضريبي المتعلق بها خلال تلك السنوات .

٣- استخدام المعالجة البديلة المسموح بها .

حيث طبقا لتلك الطريقة يتم تضمين صافي ربح أو خسارة الفترة الجارية أية تسويات تنتج عن تغيرات السياسة المحاسبية ، وتظهر معلومات المقارنة كما هي ظاهرة بالقوائم المالية عن الفترة السابقة ، وقد يتم إظهار معلومات إضافية للمقارنة .

شركة السلام الصناعية

بيانات مستخرجة من قائمة الدخل (٢٠٠٠)

	٢٠٠٠	١٩٩٩	مثال للمعلومات الإضافية ٢٠٠٠	مثال للمعلومات الإضافية ١٩٩٩
ربح الأنشطة العادية قبل الفوائد والضرائب	٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
فوائد تمويلية عن العام	(٩٠٠٠)	-	(٩٠٠٠)	(٨٠٠٠)
إجمالي اثر التغيرات في السياسة المحاسبية	(٢٣٠٠٠)*	-	-	-
ربح من الأنشطة العادية قبل ضريبة الدخل	١٨٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤١٠٠٠	٣٢٠٠٠
ضريبة الدخل (تتضمن أثر التغير في السياسة)	(٧٢٠٠)	(١٦٠٠٠)	(١٦٤٠٠)	(١٢٨٠٠)
صافي أرباح العام	١٠٨٠٠	٢٤٠٠٠	٢٤٦٠٠	١٩٢٠٠

- تمثل إجمالي الفوائد التمويلية التي سبق رسملتها عام ١٩٩٩ وما قبلها (١٥٠٠٠+٨٠٠٠=٢٣٠٠٠) .

شركة السلام الصناعية

قائمة الأرباح المرحلة (٢٠٠٠)

	٢٠٠٠	١٩٩٩	مثال للمعلومات الإضافية ٢٠٠٠	مثال للمعلومات الإضافية ١٩٩٩
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل	٣٧٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٧٠٠٠	٣٠٠٠٠
التغيير في السياسات المحاسبية (إيضاح)	-	-	(١٣٨٠٠)	(٩٠٠٠)
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل	٣٧٠٠٠	٣٠٠٠	٢٣٢٠٠	٢١٠٠٠
صافي أرباح العام	١٠٨٠٠	٢٤٠٠٠	٢٤٦٠٠	١٩٢٠٠
رصيد أخر المدة للأرباح المرحلة	٤٧٨٠٠	٥٤٠٠٠	٤٧٨٠٠	٤٠٢٠٠

شركة السلام الصناعية

بيانات مستخرجة من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (٢٠٠٠)

- تم إجراء تسوية بمبلغ ٢٣٠٠٠ج بقائمة الدخل عن عام ٢٠٠٠ تتمثل في أثــر الــتغيير فــي السياسة المحاسبية الخاصة بمعالجة تكلفة الاقتراض المتعــلقة بالأصــل الثابت الذي ما زال تحت الإنشاء ، وقد قامت الشركة اعتــبارا من عام ٢٠٠٠ باعتبار تكاليف الاقتراض مصروفا يحمل على قائمة الدخل بدلا من رسملتها على الأصل الثابت وذلك تمشيا مع المعالجة القياسية المتعلقة بتكلفة الاقتراض الواردة بالمعيار المحاسبي الخاص بذلك.
- وقــد تم التغيير في السياسة بأثر رجعي ويظهر مثال المعلومات الإضافية إيضــاح للمعــلومات بعــد التعديل باقتراض أن السياسة الجديدة كان يتم استخدامها من قبل .
- وقــد تــم تخفيــض رصيد أول المدة للأرباح المرحلة الوارد بالمعلومات الإضافية عن عام ١٩٩٩ بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه يمثل قيمة الفوائد التي سبق رســملتها عــن الأعوام السابقة لعام ١٩٩٩ بعد استبعاد الأثر الضريبي المتعلق بها خلال تلك السنوات .

٥/١/٧ الأخطاء الجوهرية

تعــرف الأخطــاء الجوهرية بأنها تلك الأخطاء التي يتم اكتشافها خلال الفترة المالية الحالية ، وتتعلق أساسا بأخطاء في أعداد القوائم المالية الخاصة بفترة أو فترات مالية سابقة .

وتلك الأخطاء قد تكون ناشئة من :-

- أخطاء حسابية.

ب - أخطاء من تطبيق سياسات محاسبية .

جـ- أخطاء في تفسير حقائق .

د- أخطاء سهو .

هـ- أخطاء ناتجة عن غش .

وقد تكون تلك الأخطاء من الأهمية بحيث تصبح القوائم المالية الصادرة عن فترة أو فترات سابقة لا يمكن الاعتماد على مصداقيتها في تاريخ إصدارها.

ومن أمثلة تلك الأخطاء الجوهرية :-

- تضمين القوائم المالية عن فترات سابقة لمبالغ هامة عن أعمال تحت التنفيذ ناتجة عن عقود وهمية لا يمكن تنفيذها.

ب- تضمين القوائم المالية عن فترات سابقة لمبالغ هامة عن مدينين ناتجة عن عقود وهمية لا يمكن تنفيذها.

وعادة ما يدرج تصويب تلك الأخطاء في قائمة الدخل عند تحديد صافي الربح أو الخسارة عن الفترة الجارية.

ويتطلب تصحيح تلك الأخطاء الجوهرية المتعلقة بفترات سابقة إعادة عرض المعلومات المقارنة أو في شكل عرض إضافي للمعلومات.

هذا ومن الأهمية بمكان التفرقة بين تصويب الأخطاء والتغيرات في التقديرات المحاسبية ، حيث أن طبيعة التقديرات المحاسبية تتمثل في أنها تقديرات قد تحتاج إلى مراجعة من فترة إلى أخرى وذلك كلما ظهرت معلومات إضافية ، وعلى ذلك فأن الربح أو الخسارة المحققة كنتيجة لظرف طارئ لم يكن من الممكن تقديره سابقا لا يعتبر تصويبا لخطأ جوهري .

يتم تصحيح الأخطاء الجوهرية تطبيقا للمعيار المحاسبي الخامس بأحد الطريقتين التاليتين :-

أ- المعالجة القياسية .   ب- المعالجة البديلة .

أ- المعالجة القياسية Benchmark Treatment

يجب أن يتم تعديل رصيد أول المدة للأرباح أو الخسائر المرحلة بالمبلغ اللازم لتصويب الخطأ الجوهري الخاص بفترات سابقة ، كما يجب تعديل المعلومات المقارنة التي تظهر في القوائم المالية ما لم يكن ذلك إجراءا عمليا.

وتأسيسا على ذلك فأن عرض القوائم المالية بما تتضمن من معلومات مقارنة عن فترات سابقة يتم وكأنه قد تم تصويب ذلك الخطأ الجوهري في الفترة التي حدث فيها ذلك الخطأ. لذلك فأن صافي الربح أو الخسارة لكل فترة يكون متضمنا لقيمة التصويب الخاص بها .

أما بالنسبة لقيمة التصويب المتعلقة بفترات تسبق تلك الواردة بالقوائم المالية يتم تسويتها في رصيد أو المدة الخاص بالأرباح المرحلة في أول فترة مالية ظاهرة بها ، كما يجب أن يتم إعادة عرض أية بيانات أخرى مثل الملخصات التاريخية للبيانات المتعلقة بالفترات السابقة .

لا تتطلب بالضرورة عملية إعادة عرض المعلومات المقارنة أن يتم تعديل القوائم المالية التي سبق اعتمادها من المساهمين أو تم تقديمها لجهات رسمية أو حكومية ، ويجب على المنشأة أن تفصح عما يلي عند استخدام طريقة المعالجة القياسية :-

- طبيعة الخطأ الجوهري .

ب - قيمــة التصـــويب عــن الفترة الجارية وعن كل فترة سابقة ظاهرة بالقوائم المالية .

ج- قيمــة الــتص ويــب المتعلقة بالفترات التي تسبق الفترات الظاهرة بالمعلومات المقارنة .

د- حقيقــة أنه تم تعديل المعلومات المقارنة أو إذا كان تعديلها يعتبر غير عملي .

أ- طريقة المعالجة البديلة المسموح بها لتصويب الأخطاء الجوهرية

يجــب أن يظهر قيمة تصويب الخطأ الجوهري عند تحديد صافي ربح أو خســارة الفــترة الجاريــة ، كما يجب أن تظهر المعلومات المقارنة كما هي ظاهــرة في القوائم المالية عن الفترة السابقة ، مع إجراء وعمل شكل إضافي للمعــلومات يــتم أعدادها طبقا للفقرة الخاصة بالمعالجة القياسية - إلا إذا كان الإجراء ذلك غير عملي .

ويتضــمن ربــح أو خســارة الفــترة الجارية التصويب الخاص بالخطأ الجوهري - وفي حالة وجود معلومات إضافية (غالبا ما تكون في شكل عمود منفصــل) لــتظهر صــافي ربح أو خسارة الفترة الجارية وأي فترات سابقة ظاهــرة كما لو كان قد تم تصحيح الخطأ الجوهري في الفترة التي حدث فيها هــذا الخطــأ ، وبالــتالي يراعي عدم استخدام مسمى إيرادات أو مصروفات سنوات سابقة ، حيث يتم التحميل على الحساب النوعي للإيراد والمصروف.

يجب أن تفصح المنشأة عما يأتي :

- طبيعة الخطأ الجوهري .

ب- قيمة التصويب المتحققة في صافي ربح أو خسارة الفترة الجارية .

ج- قيمة التصويب في كل فترة ثم عرض معلومات عنها ، وكذلك قيمة التصويب المتعلق بالفترات السابقة لتلك الواردة في تلك المعلومات الإضافية .

كما يجب الإفصاح أيضا إذا كان عرض تلك المعلومات غير عملي .

مثال إيضاحي :

- اكتشفت شركة السلام الصناعية خلال عام ٢٠٠٠ أن بعض المنتجات التي تم بيعها خلال عام ١٩٩٩ قد تم أدراجها بالخطأ ضمن المخزون في ١٩٩٩/١٢/٣١ ، كما أنها أدرجت كمبيعات خلال عام ١٩٩٩ وقد بلغت قيمة تلك المنتجات ١٠٠٠٠جنيه .
- وقد أظهرت دفاتر الشركة عن عام ٢٠٠٠ مبيعات بمبلغ ١٢٠٠٠٠ج و تكلفة بضاعة مباعة بمبلغ ٨٥٠٠٠ جنيه تتضمن خطأ رصيد أول المدة للمخزون البالغ ١٠٠٠٠جنيه .
- بلغت ضريبة الدخل عن عام ٢٠٠٠ مبلغ ١٤٠٠٠جنيه .
- أظهرت دفاتر الشركة عام ١٩٩٩ مبيعات بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه ، وتكلفة البضاعة المباعة بمبلغ ٥٥٠٠٠ جنيه ، وضرائب على الدخل عن العام ٨٠٠٠ جنيه وصافي ربح عن العام مقداره ١٥٠٠٠ جنيه .

المطلوب :

استخدام طريقة المعالجة القياسية والمعالجة البديلة المسموح بها في إثبات تصويب الخطأ الجوهري ، علما بأن سعر ضريبة الدخل للشركة ٤٠% سنويا كما أن رصيد أخر المدة للأرباح المرحلة عام ١٩٩٩ مبلغ ٣٥٠٠٠جنيه .

أ- طريقة المعالجة القياسية :

طـبقا لتلك الطريقة يتم تأثير رصيد أول المدة للأرباح المرحلة في الفترة الماليـة الـتي تم اكتشاف الخطأ فيها أي عام ٢٠٠٠ ، كما يتم إعادة عرض المعلومات المقارنة لعام ١٩٩٩ على النحو التالي :-

شركة السلام الصناعية

بيانات مستخرجة من قائمة الدخل (٢٠٠٠)

	٢٠٠٠	١٩٩٩
مبيعـات	١٢٠٠٠٠	٧٥٠٠٠
يخصم		
تكلفة البضاعة المباعة	*٧٥٠٠٠	*٦٥٠٠٠
أرباح الأنشطة العادية قبل ضرائب الدخل	٤٥٠٠٠	١٠٠٠٠
ضرائب الدخل	*١٨٠٠٠	*٤٠٠٠
صافي الربح	٢٧٠٠٠	٦٠٠٠

* تم تعديل تكلفة البضاعة المباعة عام ٢٠٠٠ وذلك باستبعاد تكلفة البضاعة المتعلقة بمبيعات تمت خلال عام ١٩٩٩ (٨٥٠٠٠ج - ١٠٠٠٠ج) ، كما تم تعديل تكلفة البضاعة المباعة عام ١٩٩٩ وذلك بإضافة تكلفة البضاعة المباعة التي أدرجت ضمن مخزون آخر المدة الوارد بالخطأ (٥٥٠٠٠ج+ ١٠٠٠٠ج) .

** تم تعديل قيمة الضريبة على الدخل لتعكس أثار تصويب الخطأ الجوهري، حيث زادت الضريبة على الدخل عام ٢٠٠٠ بمبلغ ٤٠٠٠ج ، يمثل الأثر الضريبي لاستبعاد تكلفة مبيعات تخص عام ١٩٩٩ (١٠٠٠٠×٤٠%) .

وبناء عليه تم تعديل قيمة الضريبة على الدخل لتعكس آثار تصويب الخطأ الجوهـري حيـث انخفضت الضريبة على الدخل عام ١٩٩٩ بمبلغ ٤٠٠٠ج يمـثل الأثـر الضريبي لإضافة تكلفة المبيعات التي أدرجت ضمن المخزون بالخطأ خلال ذلك العام .

شركة السلام الصناعية

بيانات مستخرجة من قائمة الأرباح المرحلة (٢٠٠٠)

	٢٠٠٠	١٩٩٩
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل	٣٥٠٠٠	٢٣٠٠٠
تصـحيح خطأ جوهري لتكلفة بضاعة مباعة (الصافي بعد أثر الضريبة وقدرها ٤٠٠٠ج)	*٦٠٠٠	-
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل	٢٩٠٠٠	٢٣٠٠٠
صافي أرباح العام	٢٧٠٠٠	٦٠٠٠
رصيد آخر المدة للأرباح المرحلة	٥٦٠٠٠	٢٩٠٠٠

* قيمة تكلفة البضاعة المباعة التي كان يتعين تحميلها عام ١٩٩٩ بعد خصم الأثر الضريبي بواقع ٤٠% من قيمة الخطأ الجوهري.

شركة السلام الصناعية

أ - بيانات مستخرجة من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (٢٠٠٠)

يتضمن بند المخزون في ١٩٩٩/١٢/٣١ مبلغ ١٠٠٠٠ج أدرج بالخطأ ، ويمـثل قيمة بعض المنتجات التي تم بيعها خلال عام ١٩٩٩ ، وقد تم تعديل القوائم المالية في عام ١٩٩٩ لتصويب ذلك الخطأ.

ب- اســـتخدام المعالجـــة البديلة المسموح بها في إثبات تصويب الخطأ الجوهري :

طـــبقا لتلك الطريقة يتم تضمين صافي ربح أو خسارة الفترة الجارية أية تســـويات متعلقة بتصويب الأخطاء الجوهرية ، كما تظهر معلومات المقارنة كمـــا هـــي ظاهرة بالقوائم المالية عن الفترة السابقة وقد يتم إظهار معلومات إضافية للمقارنة .

شركة السلام الصناعية

بيانات مستخرجة من قائمة الدخل (٢٠٠٠)

			مثال للمعلومات الإضافية	
	٢٠٠٠	١٩٩٩	٢٠٠٠	١٩٩٩
مبيعات	١٢٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٧٥٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة*	٨٥٠٠٠	٥٥٠٠٠	٧٥٠٠٠	٦٥٠٠٠
أرباح النشاط قبل ضريبة الدخل	٣٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	١٠٠٠٠
ضرائب الدخل	(١٤٠٠٠)	(٨٠٠٠)	(١٨٠٠٠)	(٤٠٠٠)
صافي أرباح العام	٢١٠٠٠	١٢٠٠٠	٢٧٠٠٠	٦٠٠٠

* قيمة تكلفة البضاعة المباعة التي كان يتعين تحميلها عام ١٩٩٩ بعد خصم الأثر الضريبي بواقع ٤٠% من قيمة الخطأ الجوهري .

شركة السلام الصناعية

قائمة الأرباح المرحلة (٢٠٠٠)

	٢٠٠٠	١٩٩٩	مثال للمعلومات الإضافية	
			٢٠٠٠	١٩٩٩
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل	٢٥٠٠٠	٢٣٠٠٠	٢٥٠٠٠	٢٣٠٠٠
تصحيح الخطأ الجوهري(الصافي بعد الضريبة ومقداره ٤٠٠٠ج)	-	-	(٦٠٠٠)	-
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة بعد التعديل	٢٥٠٠٠	٢٣٠٠٠	١٩٠٠٠	٢٣٠٠٠
صافي أرباح العام	٢١٠٠٠	١٢٠٠٠	١٨٠٠٠	٤٠٠٠
رصيد آخر المدة للأرباح المرحلة	٤٦٠٠٠	٣٥٠٠٠	٣٧٠٠٠	٢٧٠٠٠

شركة السلام الصناعية

بيانات مستخرجة من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (٢٠٠٠)

يتضمن بند تكلفة المبيعات بقائمة الدخل عام ٢٠٠٠ مبلغ ١٠٠٠٠ج يتمثل في تكلفة بعض المنتجات تم بيعها عام ١٩٩٩ ، وقد أدرجت بالخطأ ضمن المخزون في ١٩٩٩/١٢/٣١ ، وتظهر المعلومات الإضافية لعامي ١٩٩٧،٢٠٠٠ ما لو كان تم تصحيح الخطأ في عام ١٩٩٩.

٥/٢ الرأى المهني للمراجع من القياس المحاسبي للأرباح القابلة للتوزيع

٥/٢/١ مقدمة

يكتسب موضوع تحديد وقياس الأرباح وتوزيعها في شركات المساهمة أهمية كبيرة ، حيث عادة ما تتعدد المصالح وتتضارب ، فمن جهة يرغب المساهمون في الحصول على توزيعات بأقصى قدر ممكن من الربح المحقق ، وكذلك الأمر بالنسبة لأعضاء مجلس الإدارة يودون الحصول على مكافآت في صورة توزيعات للأرباح ، إلا أن الدائنين يخشون على حقوقهم التي يضمنها رأس مال الشركة ، فإذا ما تم توزيع أرباح من رأس المال (كان تكون الأرباح التي تظهر بقائمة الدخل مبالغ فيها وتفوق الأرباح الحقيقية وتم توزيع تلك الأرباح حسب النسب المتفق عليها) ، فسوف يضار الدائنين وحملة السندات حتما ، وحيث أنهما لا يستطيعون مطالبة المساهمين إلا بمقدار القيمة الاسمية للأسهم التي قاموا بالاكتتاب بها .

ومن ثم كان هناك دور هام يقع على مراقب الحسابات حيث أن عليه أن يصدق على مشروع توزيع الأرباح المقترحة من مجلس الإدارة والمقدم للجمعية العامة العادية للموافقة عليه ، ومن ثم قد يشترك مراقب الحسابات في المسئولية إذا كان هذا المشروع متضمن أرباحا صورية ، وهنا يتعرض المراقب للمسئولية المدنية والجنائية . [1]

ومما يزيد من أهمية مشكلة قياس الأرباح القابلة للتوزيع إنها تختلف بلا شك عن تحديد وقياس الدخل والتي تتوقف بصفة أساسية على وجهة النظر

---

[1] لمزيد من التفاصيل يراجع :-
- د. أمين السيد أحمد لطفي ، المسئولية القانونية للمراجع تجاه عميل المراجعة والطرف الثالث والمجتمع ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٠م .

المحاسـبية ، عكس الأولى التي تعتمد على وجهة النظر القانونية والإدارية ، ومـن هـنا فقد صدرت عدة أحكام قضائية تخالف المعايير المحاسبية ، حيث قضـت بزيادة الربح الظاهر بقائمة الدخل أو تخفيضه ، ومن هنا فأن قوانين الشـركات لا تـتعرض إلى كيفية توزيع الربح إلا فيما يتعلق بضرورة حجز بعـض الاحتياطيات وتوزيع مكافآت على الإدارة والعاملين ، والباقي يتوقف على أحكام النظام الأساسي للشركة وسياستها المالية.

بصـفة عامـة تـتوقف عملية توزيع الربح على طبيعة المنشأة وشكلها القانوني ، ففى المنشأة الفردية وشركات الأشخاص ليس هناك ما يمنع من قيام المـالك أو الشـركاء بسحب كافة الأرباح المحققة ، بل وتخفيض راس مال الشركة طالما تم اتباع الإجراءات القانونية ، ولا يؤثر ذلك على حقوق الدائنين وغيـرهم من الطرف الثالث ، والذين يكون لهم الحق في استيفاء حقوقهم من أمـوال الشركاء الخاصة ، أما في الشركات المساهمة - حيث تتعدد المصالح وتتضارب ، فأن الدائنين يخشون على حقوقهم التي يضمنها راس مال الشركة المسـاهمة ، بينما يريد المساهمون الحصول على أقصى ربح موزع وكذلك مجلس الإدارة الذي يرغب في التأكيد على نجاح الشركة والحصول على أعلى المكافـآت ، وتبعا لذلك فإذا ما تم توزيع أرباح من راس المال أضر الدائنين وكـذا حمـلة السندات حيث لا يكون للشركة الحق في مطالبة المساهمين بأن يدفعـوا اكثر من القيمة الاسمية لأسهمهم، ومن هنا تتضح أهمية قياس توزيع الأربـاح فـي الشـركات المساهمة الأمر الذي يتطلب من المراجع الحرص والعـناية ، ممـا يستلزم أدراك مراقبو الحسابات للمقاييس والمعايير التي يتم الاستناد إليها عند قياس الأرباح القابلة للتوزيع مسترشدين بما صدر من أحكام القضاء على وجه التحديد .

بوجـــه عام يتخذ موضوع تحديد وقياس الربح في شركات الأموال أهمية خاصـــة ، حيث انه إذا ما كان رقم الدخل الذي يظهر في القوائم المالية مبالغا فيـــه ، وقـــامت الشركة بتوزيع جميع تلك الأرباح التي تتضمن جزء صوري ينتج عن ذلك أجراء توزيع لجزء من رأس المال - أي رد قيمته للمساهمين - بدون أن يتم اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة.

٥/٢/٢ طبيعة الأرباح القابلة للتوزيع محاسبيا وقانونيا

عـــند تحديـــد وقياس الأرباح ينبغي التفرقة بين وجهتي النظر المحاسبية والقانونيـــة ، فالـــربح محاسبيا يمثل الفائض من الإيرادات في فترة مالية عن الـــنفقات فـــي نفـــس تـــلك الفترة وذلك بعد تجنيب الاهلاكات والمخصصات اللازمة، إلا أن ذلك المفهوم لا يمثل وجهة النظر القانونية المرتبطة بالأرباح القابلة للتوزيع .

حيـــث يـــنظر القضاء بعين الاعتبار إلى مصالح الغير من الطرف الثالث ســـواء الدائنين أو المساهمين ، حيث صدر عديد من أحكام المحاكم الإنجليزية تخـــالف الأصـــول المحاسبية وقضت بتخفيض الربح الظاهر في القوائم المالية باستبعاد الأرباح الرأسمالية غير المحققة على سبيل المثال ، وفي أحوال أخرى بزيادة ذلك الربح بعدم ضرورة الاحتياط لانخفاض قيمة الأصول الثابتة .

فمـــن الناحية المحاسبية يمكن تحديد وقياس صافي الأرباح القابلة للتوزيع من خلال قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) وقائمة التوزيعات المقترحة للأرباح ، وفيما يلي إيضاح لمكونات تلك الأرباح وكيفية تحديدها :

أ- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع طبقا لنماذج قائمة الأرباح والخسائر الصادرة في اللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصري :-

أوضحت النماذج المرفقة باللائحة التنفيذية لقانون الشركات المصري صافي الأرباح القابلة للتوزيع ، وهي تمثل ناتج حساب الأرباح والخسائر في ظل مرحلته الثالثة :-

١- ففي المرحلة الأولى : يتم استخراج صافي الربح الناتج من المجهودات العادية التي تقوم بها المنشأة في سبيل تحقيقها للإيرادات ، فتلك المرحلة تحدد نتيجة النشاط الإجمالية (تماما مثل حساب المتاجرة) ، حيث يتم مقابلة إيرادات النشاط الرئيسية بالمصروفات التي ساهمت في تحقيقها خلال سنة المحاسبة.

٢- وفي المرحلة الثانية : يتم تحديد أرباح النشاط عن طريق إضافة إيرادات الاستثمارات والأوراق المالية والفوائد الدائنة مع استنزال المصروفات الإدارية والتمويلية والمخصصات الأخرى والتبرعات وبدالات مجلس الإدارة.

٣- أما في المرحلة الثالثة : يتم الحصول منها على صافي الأرباح القابلة للتوزيع (أو صافي خسائر العام).

وفيما يلي بيان حساب الأرباح والخسائر وفقا للنموذج العام المرفق باللائحة :

حساب الأرباح والخسائر

عن السنة المالية المنتهية في / /

السنة الجارية	البيان	سنة المقارنة جنيه	السنة الجارية جنيه	السنة الجارية جنيه	البيان	سنة المقارنة جنيه
×	تكاليف المبيعات وتكاليف إيرادات النشاط			×	صافي المبيعات وإيرادات النشاط	
×	مصروفات بيع وتوزيع			×	إعانات إنتاج وتصدير	
×	مجمل الخسارة (منقول)			×	مجمل الخسائر (منقول)	
×××				×××		×××
×	مجمل الخسارة (منقول)			×	مجمل الربح (منقول)	
×	مصروفات إدارية وعمومية				إيرادات استثمارية وأوراق مالية:	
×	مصروفات تمويلية					
×	مخصصات (بخلاف ضرائب الدخل وإهلاك الأصول الثابتة)			×	مساهمات في شركات قابضة وتابعة وشقيقة ومشروعات مشتركة.	
×	تبرعات وإعانات للغير					
×	رواتب مقطوعة وبدلات حضور أعضاء مجلس الإدارة		×	×	قروض ممنوحة لشركات قابضة وتابعة وشقيقة ومشروعات مشتركة	
				×	أوراق مالية أخرى	
				×	فوائد دائنة	
			×	×	إيرادات متنوعة	
	أرباح النشاط (منقول)		×	×	خسائر النشاط (منقولة)	
×××		××	×××			××
×	خسائر النشاط (منقول)		×		أرباح النشاط (منقول)	
×	مصروفات سنوات سابقة		×		إيرادات سنوات سابقة	
×	خسائر رأسمالية		×		أرباح رأسمالية	
×	فروق تقييم العملات الأجنبية			×	المحول للاحتياطي الرأسمالي	
×	مخصص ضرائب متنازع عليها		×			
×	ضرائب دخلية عن العام		×	×	فروق تقييم العملات الأجنبية	
×	صافي أرباح العام القابلة للتوزيع		×		مخصصات انتهى الغرض منها	
			×		صافي خسائر العام	
×××		×××	×××			×××



حساب توزيع الأرباح
عن السنة المالية المنتهية في / /

السنة الجارية	البيان	سنة المقارنة	السنة الجارية	البيان	سنة المقارنة
×	صافي خسائر العام		×	صافي أرباح العام القابلة للتوزيع	
×	خسائر مرحلة من العام السابق		×	أرباح مرحلة من العام السابق	
×	احتياطي قانوني		×	احتياطيات محولة (أن وجدت وتذكر تفصيلا)	
×	احتياطي نظامي				
×	احتياطيات أخرى (تذكر بالتفصيل)				
×	مكافأة مجلس الإدارة				
×	نصيب المساهمين (بواقع... للسهم الواحد)				
×	نصيب العاملين				
×	أرباح مرحلة للعام التالي				
×××		×××	×××		

ب- تحديد الأرباح القابلة للتوزيع طبقا لنموذج قائمة الدخل وقائمة التوزيعات المقترحة للأرباح طبقات للملحق رقم ٣/ب الصادر بالقرار الوزاري رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٨ وطبقا لمعايير المحاسبة المصرية.

وطبقا لذلك النموذج تتحدد صافي الأرباح القابلة للتوزيع على النحو الموضح بقائمة التوزيعات المقترحة للأرباح كما يأتي :-

××× صافي الربح (أو الخسارة) بعد ضريبة الدخل
×× + الأرباح (أو الخسائر) المرحلة من العام الماضي
×× + الاحتياطيات المحولة (أن وجدت)
×× صافي الربح القابل للتوزيع

وفيمـــا يلي تحديد لمكونات كل من تلك المتغيرات السابقة في قائمة الدخل وقائمة التوزيعات المقترحة :-

ملحق رقم ٣/ب

قائمة الدخل عن الفترة المالية
من / / ١٩ إلى / / ١٩

كلي	جزئي	جزئي	البيان	سنة المقارنة
	××		صافي المبيعات (إيرادات النشاط)	
	××		يخصم : تكلفة المبيعات	
×××			مجمل الربح أو (الخسارة)	
			يخصم	
	××		مصروفات عمومية وإدارية	
	××		مصروفات تمويلية	
	××		مخصصات بخلاف الاهلاك	
	××		رواتـــب مقطوعـــة وبدلات حضور وانتقال حضو اعضاء مجلس الادارة	
×××			اجمالي المصروفات	
			يضاف	
			إيرادات استثمارات وأوراق مالية من :	
		××	شركات قابضة وشقيقة	
		××	قروض لوحدات مرتبطة	
		××	أوراق مالية أخرى	
		××	فوائد محصلة عادية	
	××		إيرادات أخرى عادية	
×××				
×××			صافي أرباح (أو خسائر) النشاط	
		××	إيرادات غير عادية	
		××	أرباح أو (خسائر) رأسمالية	
		××	أرباح أو (خسائر) فروق العملة	
	××			
			يخصم منه :	
	××		مصروفات غير عادية	
×××				
×××			صافي الربح أو (الخسارة) قبل ضرائب الدخل	
××			ضريبة الدخل	
×××			صافي الربح أو (الخسارة) بعد ضرائب الدخل	

كلي	جزئي	قائمة التوزيعات المقترحة للأرباح عن الفترة المالية المنتهية في / / ١٩	سنة المقارنة
	××	صافي الربح أو (الخسارة) بعد ضريبة الدخل	
		الأرباح أو (الخسائر) المرحلة من العام الماضي	
	××	احتياطيات محولة (أن وجدت وتذكر تفصيلا)	
×××		صافي الربح القابل للتوزيع	
		يوزع كالآتي :	
	××	احتياطي قانوني	
	××	احتياطي نظامي (يذكر تفصيلا)	
	××	احتياطي رأسمالي(أن وجد)	
	××	نصيب المساهمين (بواقع للسهم)	
	××	نصيب العاملين	
	××	مكافأة أعضاء مجلس الإدارة (أن وجدت)	
	××	احتياطيات أخرى (تذكر تفصيلا)	
×××			
×××		أرباح محتجزة مرحلة للعام التالي	

عموما يمثل حساب التوزيعات المقترحة للأرباح اقتراح لمجلس إدارة الشركة المساهمة بتوزيع صافي أرباح العام ، ولا يصبح ذلك الاقتراح بمثابة قرارا واجب التنفيذ إلا بعد اعتماده من مراقب الحسابات وبعد الموافقة عليه من قبل الجمعية العامة العادية للشركة المساهمة .

وحيث أن مسئولية المساهم محدودة بقدر القيمة الاسمية لما يحمله من اسهم ، من ثم لا يجوز مطالبته بما حققته الشركة من خسائر ، مادام قد سدد القيمة الاسمية للأسهم بالكامل ، بناء على ذلك لا يجوز توزيع الخسائر على المساهمين – إلا إذا تقرر تخفيض راس المال ، كما أن مجلس الإدارة لا يستطيع اقتراح توزيع أرباح إلا بعد تغطية الخسائر بالكامل .

وبعبارة أخرى فأن حساب التوزيع لا يتم إعداده إلا إذا كان هناك فائض يتمثل في وجود أرباح قابله للتوزيع ، أما إذا كان هناك صافي خسائر – فإن قائمة التوزيع لا يتم إعدادها – ويتم ترحيل تلك الخسائر من سنة إلى أخرى[١]

وقد تكفل قانون الشركات ولائحته بتحديد عديد من القواعد التي يجب في ضوئها توزيع الأرباح القابلة للتوزيع على النحو التالي :–

١– يحتجز ٥% من صافي الأرباح القابلة للتوزيع لتكوين احتياطي قانوني ، ويتوقف ذلك الاحتجاز متى وصل حجم المتراكم من ذلك الاحتياطي إلى ما يعادل نصف رأس المال .

٢– يوزع ٥% على الأقل من قيمة رأس المال المدفوع تحت مسمى توزيع أول كعائد على راس المال ، وهذا المبلغ يتم توزيعه بين أصحاب حملة الأسهم والعاملين (على أساس ٩٠% لحملة الأسهم ، ١٠% لصالح العاملين) .

٣– يتم استنزال مجموع البند من السابقين من صافي الأرباح القابلة للتوزيع ، ويتم توزيع نسبة لا تزيد عن ١٠% من الباقي كمكافأة لأعضاء مجلس الإدارة .

٤– من ما يتبقى بعد ذلك قد يتم تكوين احتياطيات أخرى نظامية أو احتياطيات عامة طبقا للنسب التي يراها مجلس الإدارة ، ثم تجري توزيعات ثابتة على أن يتم توزيعها على حملة الأسهم والعاملين بنسبة ٩٠% ، ١٠% على التوالي ، أما الباقي يتم استنفاده تحت مسمى أرباح مرحلة لسنوات تالية .

---

[١] لمزيد من التفصيل يمكن للقارئ الرجوع إلى:–

– د. أمين السيد أحمد لطفي ، المحاسبة عن تكوين وتنظيم وانقضاء الشركات المساهمة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٦.

أمـــا من الناحية القانونية فلا يمكن أن يكون هناك أرباح قابلة للتوزيع إلا إذا قابلـــتها زيـــادة طبيعية في صافي الأصول ، من ثم يجب أن تكون القوائم الماليـــة صادقة وعادلة في عرضها لنتائج الأعمال والمركز المالي والتدفقات الماليـــة ، حيث أن تضخم الأرباح على خلاف الحقيقة يؤدي إلى تحديد أرباح قابلة للتوزيع تتميز بالصورية مما يؤدي إلى سداد الربح من راس المال وهو أمر يتعارض من القانون.

فمـــثلا إذا كـــان هـــناك خطـــأ فـــي معالجة المصروفات الايرادية على أنها مصروفات رأسمالية أو مؤجلة ، أو إذا تم إهلاك الأصول الثابتة بمعدلات تقل عن المعـــدلات المـــتعارف عليها أو السائدة ، أو إذا لم يتم تكوين المخصصات اللازمة لمواجهـــة النقص في قيمة الأصول أو مقابلة الالتزام مؤكد الحدوث – تكون النتيجة عـــرض أرباح غير حقيقية ، مما يجعل الأرباح الموزعة بمثابة رد جزء من راس المال ، ومن ثم يلحق الضرر بالدائنين والغير.

ومـــن هـــنا يكون من الأهمية بمكان تحديد ماهية الربح القابل للتوزيع ، بحيث لا يعتمد الأمر على قياسه محاسبيا فحسب ، أو الالتزام بما جاء بقانون الشـــركات فيمـــا يتعـــلق بوجـــود نســـب معيـــنة من صافي الأرباح لتكوين الاحتياطيات الملزمة ، وإنما يتطلب الأمر تحديد ما يعتبر من تلك الأرباح ما هو قابلا للتوزيع ، مما يستدعي اللجوء إلىادبيات المراجعة والأحكام القضايا الـــتي تعرضت لذلك الموضوع في كتابات المراجعة والقانون ، وباستقراء ما ورد بتـــلك الأدبيات يتضح وجود عديد من المشاكل الهامة التي يجب أن يتم مراعاتها بصفة عامة من إدارة الشركة ، وبصفة خاصة من مراقب الحسابات لمسئوليته الواضحة في هذا الشأن ، ولعل أبرزها ما يلي :–

١– إهلاك الأصول وانخفاض قيمتها .

٢- ماذا كانت الأرباح الرأسمالية قابلة للتوزيع ؟

٣- ماذا كان يجب تغطية الخسائر المرحلة السابقة قبل توزيع الأرباح الحالية.

٤- ماذا كان يتم توزيع الأرباح من الاحتياطيات .

٥- مـــاذا كـــان يمكـــن إجـــراء توزيعات من الاحتياطيات الناتجة من زيادة المخصصات عن ما يلزم لمقابلة الغرض منها .

٦- ما مدى قيم الكوبونات التي يسقط حق أصحابها في المطالبة بها .

٧- مدى إمكانية توزيع علاوة إصدار الأسهم أو السندات .

٥/٢/٣ مشاكل إهلاك الأصول الثابتة وانخفاض قيمة الأصول عند توزيع الأرباح

Depreciation and Diminution Value of Assets

مـــن وجهـــة النظر المحاسبية يعتبر إهلاك الأصول الثابتة بالإضافة إلى الاحـــتياط مقـــابل انخفـــاض قيمة الأصول المتداولة أمر ضروريا كما سبق الإشارة. إلا انه من الناحية القانونية – في ضوء أحكام المحاكم يتضح وجود بعض التناقض ويتضح ذلك من القضايا التالية :-

١- قضية Lea v. Neuchatel Asphalte co.

ورد في حكم تلك القضية ما يفيد أن للمساهمين الحق في حساب الإهلاك للأصـــول المتناقصـــة أو التغاضي عن ذلك ، طالما انهم لا يسيئون استخدام راس المال ، أي انهم يحتفظون دائما بأموال تكفي لسداد الالتزامات.

حيث تكونت شركة لاستغلال منجم معين ، وكان يتوقع تصفية تلك الشركة عـــند الانـــتهاء من ذلك الاستغلال ، وقد تضمن النظام الأساسي للشركة نصا يعفي المديرين من تكوين مخصص الإهلاك مصروفات الاستغلال الأولى .

فـــي تلك الظروف لم تجد المحكمة مانعا من توزيع فائض إيرادات السنة الأولى قبل احتجاز أي مبالغ للإهلاك .

٢- قضية Verner v. General and Commercial Trust

ورد في الحكم تأييد أجراء توزيعات بدون الاحتياط الأنخفاض قيمة اصل ثـــابت. حيـــث كانت إحدى الشركات تمتلك استثمارات في أوراق مالية تعتبر بالنســـبة لهـــا أصـــلا ثابتا ، وانخفضت قيمة تلك الاستثمارات بشكل كبير ، وبالتالي فقد فقدت الشركة جزءا من رأس مالها ، فهل لها أن تجري توزيعات بدون تعويض ذلك الجزء المفقود .

طبقا للقانون لا يجوز للشركة المساهمة إجراء توزيعات من راس المال ، إلا انـــه يتعين التفرقة بين تلك التوزيعات المحظورة التي هي في حقيقتها رد لراس مال المساهمين ، وبين الحالة موضوع القضية – وهي أجراء توزيعات مـــن فائض الإيرادات الحالية بغض النظر عن النقص في رأس المال الناتج عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة – الاستثمارات في الأوراق المالية ، حيث أن فـــائض الإيـــراد ليس في الحقيقة جزء من راس المال الذي يمنح القانون توزيعه باعتباره فائض ناتج من أعمال الشركة وليس من الأموال التي اكتتب فيها المساهمين بموجب عقد الشركة .

٣- قضية Verner V.G. and Turst

قضى الحكم في تلك القضية انه يشترط لتوزيع كوبونات أن تتواجد أرباح في صورة معينة ، حيث لو وزعت إيرادات مدة مالية بدون خصم ذلك القدر مما يطلق عليه راس المال المتداول الذي استنفذ في سبيل الحصول على تلك الإيرادات لكان ذلك توزيعا من راس المال مما يحظره القانون .

فيجـــب أن تؤخـــذ القيمـــة المستهلكة من الأصول المتداولة (يقصد بها مجمـــوع ما تتحمله الشركة من نفقات في سبيل الحصول على إيراداتها مثل

المشـــتريات ومصــــروفاتها والمصــــروفات الإدارية والبيعية ، أو أي خسارة متصلة بها أي هبوط يطرأ على تكلفة الأصول المتداولة في تاريخ الميزانية).

بعـــبارة أخرى يجب أن تحمل تلك القيمة على قائمة الدخل قبل الوصول إلى صافي الربح القابل للتوزيع .

٤- قضية Crabtree Thomes V. Grabtree

ورد فـــي الحكم في تلك القضية انه من الضروري أن يتم حساب إهلاك الآلات بالإضــــافة إلى مـــا يتفق على الصيانة والتجديدات قبل الوصول إلى صافي الربح ، حيث لا يعتبر ربح إلا ما ينتج بعد خصم المبالغ المناسبة التي تقابل الإهلاك حسب نوع الاله وعمرها الإنتاجي وطبيعة أعمال المنشأة .

مما سبق يمكن تبديد ذلك التناقض إذا ما تم التمييز بوضوح بين الإهلاك الناشـــئ عـــن استخدام الأصل في الإنتاج وبين مجرد القيمة الحقيقية للأصل لسبب معين. وبصفة عامة يجب على المراجع مراعاة الأتي :-

١- يعتبر الإهلاك الناشئ عن استخدام الأصل الثابت في الإنتاج بمثابة عبء واجـــب الخصـــم قبل الوصول إلى صافي الربح ، ويتفق في ذلك العرف المحاسبي وأحكام القضاء .

٢- إن الاســـتثناء الوحيد من القاعدة السابقة في حالة تكوين شركة لاستغلال اصـــل متناقص وليس في نيتها استبداله بغيره في المستقبل ، حيث يمكن توزيـــع الإيـــراد على المساهمين دون حساب إهلاك الأصل ما دام نظام الشركة لا يعترض على مثل ذلك الأجراء .

٣- بخلاف ذلك الاستثناء السابق يلزم دائما الاحتياط لأهلاك الأصول الثابتة حتى لو كان من النوع المتناقص ما دام في النية استبدالها بغيرها .

٤- ليس في القانون ما يمنع الشركة من استغراق أموالها في اصل ثابت منتج ومــن توزيع الإيراد الذي يدره ذلك الأصل دون حاجة لحفظ راس المال المســتغرق فــي الشــراء ، بمعنى انه لا يشترط قانونا أن تكون القيمة الحقيقيـــة للأصل مساوية على الأقل لما أنفق في شرائه قبل إمكان توزيع الإيراد الناتج منه .

فــلا يمــنع القــانون مــن إجراء توزيعات لمجرد أن راس مال الشركة المستغرق في أصول ثابتة لا تمثله القيمة الحقيقية من بيع تلك الأصول .

٥- اجمــع القضاء على وجود استهلاك الأصول القابلة للتداول وأخذ ذلك في الحسبان قبل الوصول إلى القيمة الحقيقية القابلة للتوزيع .

٥/٢/٤ توزيع الربح الرأسمالي

الربح الرأسمالي هو أرباح ناتجة من بيع اصل من الأصول الثابتة للمنشأة (أو تصفية الالتزامات الثابتة بأقل من قيمتها) .

وإذا كــان هناك اتفاق وإجماع على إمكانية توزيع الأرباح العادية ، فانه يــثور التســاؤل حول جواز توزيع الربح الرأسمالي نقدا ، وقد أكدت أحكام القضــاء عــلى إمكانيــة توزيع تلك الأرباح بتوافر عدة شروط ، ولعل ابرز القضايا المرتبطة بذلك قضية **Lubbock V. British Bank-(1982)** بالإضافة إلى قضــية **Foster V. New trinidad Lake Asphalte-(1910)** ، وقد انتهى الحكم في تلك القضيتين إلى إمكانية التوزيع النقدي للربح الرأسمالي بشرط :-

١- أن تكون تلك الأرباح الرأسمالية قد تحققت فعلا في شكل نقدي.

٢- أن ينص النظام الأساسي للشركة بالسماح بتوزيع تلك الأرباح الرأسمالية.

٣- التأكد من أن هناك فائض حقيقي بعد إعادة تقييم جميع الأصول والالتزامات يعادل على الأقل مقدار الربح الرأسمالي المراد توزيعه نقدا .

وقد أشار قانون الشركات في مصر بمقتضى نص المادة (٤٠) على انه يجوز بموافقة الجمعية العامة توزيع نسبة من الأرباح الصافية التي تحققها الشركة نتيجة بيع الأصول الثابتة ، أو التعويض عنه بشرط لا يترتب على ذلك عدم تمكين الشركة من إعادة أصولها إلى ما كانت عليه أو شراء أصول ثابتة جديدة .

كذلك فقد نصت الفقرة الثانية من المادة ١٩٥ من اللائحة التنفيذية لذات القانون على أن يرفق باقتراح مجلس الإدارة الخاص بتوزيع نسبة من الأرباح الرأسمالية ، تقرير مراقب الحسابات بشأن تلك النسبة ، ومدى كفاية ما يتبقى من ناتج بيع الأصل الثابت أو التعويض عنه لإعادة أصول الشركة إلى ما كانت عليه، وهكذا اصبح التزام مراقب الحسابات واضحا وقانونيا إزاء توزيع الأرباح أو المكاسب الرأسمالية.

وقد يثور تساؤل هام مفاده مدى تقدير اعتبار الربح الرأسمالي الناتج من المعالجة المحاسبية للفائض عند إعادة تقييم الأصول الثابتة كربح رأسمالي يمكن توزيعه نقدا .

وكبداية فقد أشار المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) إلى وجود عدة قواعد يجب على الشركة مراعاتها وهي بصدد القيام بعملية إعادة تقييم تلك الأصول الثابتة هي :-

١- ألا يترتب على تقييم الأصول الثابتة أن تصبح قيمتها اكبر من القيمة التي يمكن استردادها منه ، بمعنى إلا تزيد قيمة تلك الأصول الثابتة بعد إعادة التقييم عن القيمة المقدر استردادها منها .

٢- يـتم احتسـاب القيمـة العادلة للأصول الثابتة عادة على أساس قيمتها السوقية في ظل الاستخدام الحالي لها في نفس النشاط ، ومع ذلك إذا ما تبين أن الأصل سوف يستخدم في أغراض أخرى ، ففي تلك الحالة يتم تقييمه على نفس الأسس التي تستخدم في تقييم الأصول المستخدمة في هذا الغرض الأخير .

٣- تـتوقف عملية إعادة تقييم بنود الأصول الثابتة على مدى تغير القيمة العادلـة لتـلك البـنود ، فالبنود التي تتعرض لتقلبات كبيرة في القيمة العادلة بصـورة سـريعة وجوهرية يجب إعادة تقييمها سنويا كأجهزة الحاسب الآلي والأراضـي ، أمـا البنود التي لا تتعرض لتقلبات كبيرة في القيمة العادلة لها بشـكل جوهـري فيكتفي بإعادة تقييمها مرة كل ثلاث أو خمس سنوات مثل الآلات والمعدات التي يتغير فيها المستوى التكنولوجي والتشغيلي كل فترة .

٤- أوجـب المعيـار إعادة تقييم كل بنود الأصول التي تكون مجموعة من الأصـول الثابـتة في كل وقت مثل كل مجموعة الآلات ، مجموعة وسائل النقل والانتقال وذلك حتى يمكن تجنب التقييم الاختياري وما يترتب عليه من أن تحتوي القوائم المالية على بنود متعددة داخل المجموعة الواحدة مقومة بأسس مختلفة .

وتتمثل القيمة القابلة للإهلاك طبقا للمعالجة البديلة المسموح بها في تحديد قيـم الأصول في القيم العادلة للأصول الثابتة ناقصا القيمة التخريدية المقدرة والقابلة للتحقق في تاريخ إعادة التقييم ، بمعنى أخر يتم احتساب الإهلاك على أسـاس القيمـة العادلـة للأصل الثابت وليس التكلفة التاريخية ناقصا القيمة التخريدية التي يتم تحديثها كلما طرأ تغير في القيمة العادلة للأصل الثابت .

وقـد أشار المعيار إلى المعالجة المحاسبية عن الفائض أو العجز في تقييم الأصول الثابتة على النحو التالي :-

١-عند زيادة صافي القيمة الدفترية للأصل الثابت نتيجة لإعادة تقييمه فانه يجب إثبات هذه الزيادة ضمن حقوق المساهمين تحت مسمى " فائض إعادة التقييم مع مراعاة عدم توزيع هذه الزيادة على المساهمين لأنها تعتبر بمثابة فروق إعادة تقييم اصل لم يتم بيعه بعد .

٢- أما إذا أسفرت عملية التقييم عن انخفاض في صافي القيمة الدفترية للأصل الثابت فيجب معالجة ذلك الانخفاض باعتباره مصروف في قائمة الدخل .

٣- لكن من الممكن أدراج الزيادة الناتجة عن إعادة تقييم الأصل كايراد في قائمة الدخل إذا تبين انه سبق تخفيض نفس الأصل الثابت المعاد تقييمه واثبت هذا الانخفاض كمصروف في قائمة الدخل على انه يراعي إثبات هذه الزيادة كايراد في حدود قيمة التخفيض الذي سبق إثباته كمصروف ، واثبات أية زيادة عن ذلك ضمن حقوق المساهمين تحت مسمى " فائض إعادة التقييم ".

٤- وبالمثل إذا تبين أن الانخفاض الناتج عن إعادة التقييم للأصل قد سبق تكوين فائض له مدرج ضمن حقوق المساهمين نتيجة لتقييم نفس هذا الأصل من قبل ، ففي تلك الحالة يخصم قيمة الانخفاض من هذا الفائض السابق تكوينه ، وذلك في حدود رصيد هذا الفائض مع إثبات أية زيادة في الانخفاض عن هذا الرصيد باعتباره مصروف في قائمة الدخل .

مثال :

إذا اشترت إحدى المنشآت آلات ومعدات في ١٩٩٨/١/١ قيمتها ١٠٠٠٠٠ج والقيمة التخريدية لها مبلغ ٢٠٠٠٠ج ويبلغ العمر الافتراضي لها خمس سنوات ، وفي ٢٠٠٠/١٢/٣١ تم تقييم تلك الآلات والمعدات من قبل أحد المثمنين بمبلغ ١٥٠٠٠٠ج وقيمتها التخريدية بمبلغ ٤٠٠٠٠ج .

المطلوب بصفتك مراقب لحسابات الشركة نصح المدير المالي بكيفية معالجة فائض التقييم محاسبيا في ضوء معايير المحاسبة .

الحل :-

فائض إعادة التقييم محاسبيا = القيمة السوقية للآلات – القيمة الدفترية للآلات.

تكلفة الآلات – مجمع الإهلاك

= ١٥٠٠٠٠ج -{ (١٠٠٠٠٠ – ٤٨٠٠٠) × ٥/٣ }

= ٩٨٠٠٠ج = ١٥٠٠٠٠ – ٥٢٠٠٠

ويتم إثبات فائض إعادة التقييم بالقيد الأتي :

٩٨٠٠٠		من حـ / الآلات والمعدات
	٩٨٠٠٠	إلى حـ / فائض إعادة تقييم الآلات والمعدات

مثال :

بفرض استخدام نفس بيانات المثال السابق يفترض أن تقييم الآلات والمعدات طبقا للخبير المثمن قد تم بمبلغ ٤٥٠٠٠ج .

المطلوب بصفتك مراقبا لحسابات الشركة نصح المدير المالي بكيفية معالجة الانخفاض في بيان ضوء المعايير المحاسبية .

الحل :

الانخفاض في قيمة الآلات والمعدات = ٥٢٠٠٠ – ٤٢٠٠٠

= ١٠٠٠٠ج

ويتم إثبات ذلك الانخفاض بموجب القيد التالي :-

١٠٠٠٠		من حـ / الخسائر الرأسمالية (قائمة الدخل)
	١٠٠٠٠	إلى حـ / الآلات والمعدات

ويراعي احتساب الإهلاك السنوي للآلات والمعدات طبقا للقيمة العادلة التي تبلغ ٤٢٠٠٠ج .

وتجدر الإشارة إلى أن الانخفاض الذي تم على الآلات والمعدات قد يكون سبق له تكوين فائض مدرج بحقوق المساهمين ، وفي تلك الحالة بدلا من أدراج قيمة الانخفاض في قائمة الدخل كمصروف ، فانه يتم تخفيض الفائض بقيمة هذا الانخفاض وما زاد عن هذا التخفيض يدرج كمصروف في قائمة الدخل .

بصفة عامة يمكن تحويل فائض إعادة تقييم الأصول الثابتة إلى حساب الأرباح المحتجزة وذلك في الحالتين التاليتين :-

١- عند الاستغناء أو التخلص من الأصل.

٢- عند استخدام المنشأة لذلك الأصل كقطع غيار مثلا.

ويتم حساب ذلك الفائض المحقق عن طريق الفرق بين الإهلاك المحسوب على القيمة الدفترية للأصل بعد إعادة التقييم وبين الإهلاك المحسوب على التكلفة الأصلية لنفس الأصل.

ولا يتم أدراج فائض إعادة التقييم ضمن قائمة الدخل وإنما يتم أدراجه ضمن حساب الأرباح المحتجزة بموجب القيد التالي :-

٩٨٠٠٠		من حـ / فائض إعادة تقييم الآلات والمعدات
	٩٨٠٠٠	إلى حـ / الأرباح المحتجزة

٥/٢/٥ امكانية توزيع أرباح قبل تغطية الخسائر المرحلة

بصفة عامة قد تحقق الشركة أرباح في أحد السنوات ويكون هناك خسائر مرحلة عن السنوات السابقة ، وفي تلك الأحوال يتعين تغطية الخسائر المرحلة من أعوام سابقة قبل إمكان توزيع الأرباح الحالية ، ومرد ذلك ما يلي :-

أ- حماية مصالح الدائنين والغير - حيث أن إجراء توزيع أرباح في السنة الحاليـــة بغض النظر عن تغطية الخسائر المرحلة سوف يترتب عليه تخفيض قيمـــة أصـــول الشركة والتي تعد الضمان الذي يعتمد عليه هؤلاء الدائنين في الوفاء بديونهم .

ولإيضاح ذلك يفترض وجود حاله شركة تعاني من إعسار مالي ومن ثم لا يجـــب أن نقـــوم بإجراءات توزيعات نقدية من أرباح العام الحالي حتى لا تعتبر غير قانونية .

البيان		
أصول ثابتة		٣٥٠٠٠٠
أصول متداولة	٢٠٠٠٠٠	
(-)		
التزامات متداوله	٧٠٠٠٠٠	
راس المال العامل		(٥٠٠٠٠٠)
الاستثمار		(١٥٠٠٠٠)
حقوق المساهمين		
راس المال		٣٠٠٠٠٠
(-) خسائر مرحلة	(٥٠٠٠٠٠)	
صافي أرباح العام الحالي	٥٠٠٠٠	
		(٤٥٠٠٠٠)
		(١٥٠٠٠٠)

يتضح من استقراء قائمة المركز المالي للشركة المعسرة في المثال السابق وجود راس مال عامل بالسالب من جهة ، ومن جهة أخرى انخفاض قيمة الأصول الثابتة والمتداولة عن الالتزامات المتداولة بما يشير إلى عدم قدره الشركة على سداد التزاماتها ، ومن جهة ثالثة زيادة الخسائر المرحلة عن كامل راس المال ، وبالتالي لا يمكن للشركة أن تزيد الموقف سوءا بتوزيع أرباح العام الحالي مما يترتب عليه تخفيض قيمة الأصول وزيادة الموقف سوء .

ب- مدى وجود نصوص مرتبطة في النظام الأساسي للشركة تقوم بتغطية تلك الحالة ، حيث يجب أن ينص نظام الشركة الأساسي على وجوب تغطية الخسائر المرحلة من الأرباح التالية قبل إجراء أي توزيعات على المساهمين .

ومن ابرز القضايا التي تناولت موضوع مدى إمكانية توزيع الربح قبل تغطية الخسائر المرحلة ، قضية **Chamberlain Ammonia Soda co.,** والتي تتلخص وقائعها في قيام المديرين بإعادة تقييم بعض الأصول الثابتة واستخدمت الزيادة في إعادة التقييم في محو الرصيد المدين لحساب الأرباح والخسائر الظاهرة بالميزانية ، ثم حققت الشركة أرباح في سنواتها التالية أجريت منها توزيعات على المساهمين. وقد طالب المساهمين المديرين بإبطال توزيع الأرباح الموزعة ، حيث تعتبر أنها مدفوعة من راس المال .

وقد انتهى الحكم إلى أن توزيع الأرباح في السنة الحالية بدون تعويض أو تغطية للخسائر السابقة لا يعد غير قانوني بالضرورة ، إلا انه يجب أن يتم فحص جميع الظروف المحيطة بالشركة من حيث :-

١- منشأ الخسارة السابقة :

فقد يكون سبب تراكم الخسائر أن تحققها قد تم خلال طور نموها ، أي إنها كانت لا تزال تقيم مصانعها وتجري عمليات التنقيب لاستخراج البترول ،

ممــا دعــا إلى أن الأرباح التي كانت تحققها في السنوات الأولى غير كافية لــتغطية جميــع الــنفقات الــتي يعتــبر اغلــبها في تلك الأحوال ناتجة عن المصروفات الرأسمالية كإهلاك الأصول أو فوائد القروض. فطبيعة عمل تلك الشــركة كانت تقضي بترحيل معظم تلك المصروفات التي تحققت في السنة الأولى إلى حســاب مصروفات التطوير والإنشاء لا يتعين ترحيله عادة دفعه واحدة إلى قائمة الدخل بل يتم إهلاكه على عدة سنوات .

وتنطــبق تــلك الحالة أيضا لو نشأت خسائر نتيجة اضطرار الشركة إلى الاستغناء عن بعض أصولها الناتجة واستبدالها بأصول حديثة اكثر اقتصادا في الاستغلال ، فان التضحية الناجمة عن ذلك الاستبدال يمكن اعتبارها جزء من تكــلفة ذلك الاستبدال ، أي كخسارة رأسمالية قد يصرف النظر عنها مؤقتا إذا أرادت المنشأة توزيع الأرباح الحالية .

٢- حداثة عهد المنشأة :

حيــث قــد يكون الأفضل في حالة الشركات ذات المستقبل المزدهر عدم الانتظار سنوات طويلة لتغطية الخسائر الماضية – أي تلك التي تكونت خلال الســنوات الأولى للشركة ، وعمل توزيعات للمساهمين في أول فرصة تحقق فيها الشركة أرباحا .

٣- تصرف المديرين بحسن نية :

فــفي القضية سالفة البيان اتضح أن المديرين قد توافر في تصرفهم حسن الــنية عندما قرروا إجراء توزيعات من الأرباح الحالية بدون تغطية الخسائر الماضــية ، وقــد أقــرت الشركة بذلك التصرف في الجمعية العامة وكانت الحســابات المقدمــة للمساهمين واضحة ، وبذلك لم يكن الأمر خافيا عليهم ،

خاصـــة وان المـــراجع قد بين في تقريره طبيعة تلك التصرفات غير العادية والهـــدف منها وقد قام بأداء واجبه في التحقق من أن الميزانية تظهر المركز المالي الصادق والعادل.

إلا انه مما لا شك فيه انه يجب دائما تغطية الخسائر المرحلة واستعواضها من الأرباح التالية . أما إذا أرادت الشركة توزيع أرباح حالية رغما عن عدم وجود خسائر سابقة فإنه يتعين تخفيض راس مال الشركة بمقدار تلك الخسائر حيـــث يـــتفق ذلك مع المنطق التجاري السليم ، وعلى وجه العموم فقد قضت الفقـــرة الأولى مـــن المادة (١١٤) من اللائحة التنفيذية للقانون (١٥٩) لسنة ١٩٨١ مـــن قـــانون الشـــركات ،على أن الأرباح القابلة للتوزيع هي الأرباح الصـــافية مســـتنزلا منها ما يكون قد لحق برأس مال الشركة من خسائر في السنوات السابقة.

وقـــد جرت أحكام القضاء في مصر على ذلك النهج حيث تجمع جميعها عـــلى أن مبدأ ثبات راس المال باعتباره مجموع القيم الاسمية للأسهم والذي يعـــد ضمانا للدائنين يقضي أن تبادر الشركة إلى جبر ما يعتريه من نقص في حالة الخسائر قبل توزيع أي أرباح.

ويؤكد ذلك ما ورد بنموذج قائمة التوزيعات المقترحة للأرباح عن الفترة الماليـــة طـــبقا للملحق رقم (٣/حـــ) المرافق لمعايير المحاسبة المصرية على النحو التالي :-

صافي الربح (أو الخسارة) بعد ضريبة الدخل	xx	
الأرباح (أو الخسائر) المرحلة عن العام الماضي	xxx	
صافي الربح القابل للتوزيع		xx

٥/٢/٦ إمكانية إجراء توزيعات من الإحتياطيات أو الزيادة غير الملائمة في المخصصات

٥/٢/٦/١ إمكانية التوزيع من الإحتياطيات

قد يكون هناك تساؤل هام هو مدى جواز رد الإحتياطيات الى الأرباح ثم توزيعها الى المساهمين بعد ذلك ؟ ، ولاشك أن الإجابة تتوقف على تحديد مصدر ذلك الإحتياطي والغرض من تكوينه .

فاذا كان الإحتياطي الزاميا – مثل الإحتياطي القانوني – وهو ما ينص القانون على ضرورة تكوينه – وحدث وزاد ذلك الإحتياطي عن الحد الأقصى المقرر قانونا (بلغ أكثر من نصف رأس المال) – فانه لا يصح مع ذلك توزيع الزيادة باعتبار أنه يتم تكوينه بهدف تدعيم المركز المالي للشركة ، ومقابلة ما تتعرض له من خسائر عامة ، بالإضافة الى أنها عبارة عن أرباح لا يجوز توزيعها – حيث تأخذ حكم رأس المال وتدخل في الضمان العام للدائنين .

أما اذا كان ذلك الإحتياطي اختياريا أو اتفاقيا فانه يمثل أرباحا احتجزتها الشركة الى الأرباح وتوزيعها على المساهمين في سنة لاحقة اذا أجاز نظام الشركة الأساسي ذلك ، وبعد موافقة الجمعية العامة على ذلك .

على ذلك يتعين الإشارة الى ذلك في قائمة التوزيعات المقترحة عن الفترة المالية طبقا للملحق ٣/ب المرافقة للقرار الوزاري رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٨ على النحو التالي :–

البيان		
صافي الربح بعد ضريبة الدخل	xx	
(–) الخسائر المرحلة عن العام الماضي	xx	
(+) احتياطيات اختيارية محولة	xx	
صافي الربح القابل للتوزيع		xxx

٥/٢/٦/٢ اجراء توزيعات من الزيادة غير الملائمة للمخصصات

إذا كـــانت المخصصات تعتبر عبئا واجب الخصم من الإيراداد ، فان ما يـــزيد عن تلك المخصصات يتعين ترحيله الى الإحتياطى العام ، على سبيل المثال فانه ليس هناك ما يمنع من رد ما يزيد عن المخصص المناسب لإهلاك أى أصـــل من الأصول باعتبار أن مقدار الزيادة احتياطيا وليس مخصصا – الى الأرباح القابلة للتوزيع .

عـــلى أنه يشترط عدم وجود ما يمنع من اجراء ذلك صراحة في النظام الأساسى للشركة ، كما يتعين على مراقب الحسابات أن يتحقق من كون المبلغ الـــذى تم رده احتياطيا فعلا سواء أكان ظاهرا أو مستترا ، كما أنه مأخوذ من الأربـــاح القابلة للتوزيع بالفعل ، حيث أنه لو لم تقم الشركة بتكوينه سابقا كان من الممكن توزيعه على المساهمين .

وقـــد جرت أحكام القضاء مع ما سبق حيث قضت بأنه لا مانع من بعث الإحـــتياطى المستتر ، واستخدام ذلك الإحتياطى في الأوجه التى تستخدم فيها الإحـــتياطيات الإيرادية عامة لأنه مستقى أساسا من الأرباح ، وليس في مثل ذلك التصرف أى أضرار بمصالح الدائنين أو الغير .

وقد أيد القضاء الإنجليزى في قضية **Stapley Read Bros Ltd.(1924)** – (التى قام برفعها المساهمون) – امكانية تحويل شهرة المحل السابق استهلاكها بالكامل وبمعدلات مرتفعة ، حيث أن استنفاد الشهرة في تلك الحالة يعنى قيام المنشـــاة بتكوين احتياطى سرى ، وقد جاء في حيثيات التحكم أنه لامانع من اعادة اظهار الإحتياطى السرى واستخدامه في اجراء توزيعات الأرباح استنادا الى أنـــه لـــو قامت المنشأة بدلا من تخفيض الأرباح سنويا بقيمة الزيادة في

اســتنفاد الشــهرة بتكوين حساب احتياطي اختباري ظاهر لما وجد أي خلاف على اعادته وتوزيعه .

وهكــذا يمكــن تعميــم ذلك الحكم على جميع الأصول الثابتة الملموسة أو الأصول غير الملموسة التى يغالى في تكوين اهلاك أو استنفاد لها ، لأنه يعتبر احتياطي وليس مخصص بشرط أن لا يمنع نظام المنشأة هذا الإجراء صراحة . فلاشــك أن الــزيادة في مخصصات اهلاك الأصول الثابتة عن المقدار اللازم لمقابــلة الإهــلاك الحقيقى يمكن ردها الى الأرباح القابلة للتوزيع في أى وقت بشرط ألا يعاد زيادة قيمة تلك الأصول الثابتة الى أكثر من قيمتها الحقيقية .

٥/٢/٧ تحويل الأرباح الى الإحتياطيات ورأس المال

٥/٢/٧/١ تحويل الأرباح الى الإحتياطيات وعدم توزيعها

ويتطلب ذلك التحويل على الإحتياطيات الإختيارية التى ترك أمر تكوينها الى مجلس الإدارة ، ولاشك أن للجمعية العامة حق قبول ذلك الإقتراح أو رفضه .

وجديــر بالبيان فان هناك احتياطيات قانونية لا يمكن اجراء توزيع أرباح مــنها ، حيــث تنص المادة (٤٠) من قانون الشركات في مصر على وجوب تكوين احتياطي قانوني بمعدل ٥% من صافى الأرباح القابلة للتوزيع سنويا ، ويجوز للجمعية العامة وقف تجنيب هذا الإحتياطى .

٥/٢/٧/٢ تحويل الأرباح الى راس المال

قــد تحقــق المنشــأة أرباحــا كــبيرة في أحد السنوات ، وتفضل اعلان الــتوزيعات في صورة أسهم مسددة القيمة أو ما يعرف بأسهم المنحة Bonus Shares ، ويتم ذلك بسبب عدم توافر النقدية أو السيولة لإجراء التوزيعات أو بسبب عدم الرغبة في الإقتراض .

وتتميز تلك التوزيعات بأنها لا تنقص من أصول المنشأة كما هو الحال في التوزيعات النقدية ، حيث أنها تزيد من رأس المال المصدر نتيجة زيادة عدد الأسهم ، وتبعا لذلك ينقص نصيب السهم الواحد في صافي اصول المنشأة .

ولاشك أنه ليس من يمنع المساهم من بيع أسهم المنحة الجديدة للحصول على نقدية اذا ما رغب في ذلك ، حيث بتلك الطريقة يمكن أن يحصل على نفس المبلغ كما لو أعلنت التوزيعات نقدا ، مع اختلاف أنه بعد البيع ستكون نسبة عدد الأسهم التى يحملها الى مجموع الأسهم المصدرة أقل مما كانت بالطبع .

ولا يقتصر توزيع الأسهم المسددة القيمة على الأرباح الجارية فقط بل يمتد ليستخدم أيضا الأرباح المرحلة والإحتياطيات ، واذا ما تم ذلك يصبح رأس المال ممثلا للرقم الحقيقى للأصول المستثمرة في أعمال المنشأة ويعطى ذلك بلاشك ضمانا أقوى لمن يتعامل مع الشركة .

بالإضافة لما سبق فان إصدار الأسهم المسددة القيمة يعمل على تنشيط تداول أسهم الشركة بالبورصة نتيجة لهبوط قيمتها المترتب على زيادة عددها .

ويتعين على المراجع أن يتأكد من إتخاذ كافة الإجراءات المرتبطة باصدار أسهم المنحة حيث أنه لا توجد أى نصوص قانونية في شأن تحويل الأرباح والإحتياطيات الى راس المال ، لذلك يجب مراعاة كافة إجراءات زيادة رأس المال المرتبطة بأسهم المنحة وفقا لنصوص العقد والنظام الأساسى اذا بلغ ما يساوى نصف رأس المال ، وتعتبر تلك النسبة بمثابة حد أدنى حيث قد يشترط النظام الأساسى للشركة تكوين افحتياطى القانونى بنسبة أعلى أو تكوين أنواع أخرى من الإحتياطيات بنسب معينة الى جانب الإحتياطى القانونى – وفى تلك الأحوال يتعين اتباع متطلبات النظام الأساسى للشركة . ويطلق عليها مصطلح الإحتياطى النظامى .

وقـــد يحدث ألا يحدد النظام الأساسى نسبا محددة من صافى الربح القابل للـــتوزيع فيمـــا يتعلق بالإحتياطيات – بخلاف الإحتياطى القانونى واحتياطى شـــراء الســـندات الحكومية ، حيث قد يعطى لمجلس الإدارة الحق في تحويل المبالغ التى يراها ملائمة ، وهنا تلتزم الجمعية العامة وحملة الأسهم بمختلف أنواعها بما يوصى به مجلس الإدارة في هذا الشأن .

وقد تم معالجة ذلك الموضوع في قضية **Bond V. The Barrow Heamatite Steel Co. (1902)** ، حيـــث قـــام حمـــلة الأسهم في المنشأة برفع دعوى قضائية يطالبون فيها باجراء توزيع للأرباح حيث أن المنشأة من وجهة نظرهم قد حققت أرباحـــا كافية ، وليس لمجلس الإدارة أن يحرمهم منه بحجة تحويل تلك الأرباح الى الإحـــتياطى ، الا أن قـــرار المحكمـــة قد جاء مؤيدا لرأى مجلس الإدارة في تحويل الأرباح الى الإحتياطى وجاء في حيثيات الحكم ما يأتى :-

اذا نـــص الـــنظام الأساسى على أن للإدارة الحق في تحويل المبالغ التى يـــرونها الى الإحتياطى ، فان توصياتهم في هذا الصدد يجب أن تحترم طالما أن المحكمـــة مقتنعة بأن تصرفهم لا يحوطه سوء القصد ، وليس للمحكمة أن تجـــبر الشـــركة عـــلى اجراء توزيعات من الأرباح في الوقت الذى يرى فيه مجلس الإدارة أن المركز المالى للشركة لا يسمح باجرائها . وقد يقال أن اتباع هـــذا المبدأ يضع حملة الأسهم الممتازة تحت رحمة الشركة ، ولكن هذا القول مـــردود عـــليه بـــأن هـــؤلاء عـــلى علم بنصوص النظام الأساسى وأنهم قد أرتضـــوها، وحيث لا يتوافر سوء النية من جهة الشركة أو الإدارة فلا مجال للإعتراض على تحويل الأرباح للإحتياطى طبقا لما يشترطه النظام الأساسى للشركة .

٥/٢/٨ مدى امكانية توزيع علاوة اصدار الأسهم أو السندات

تعــبر عــلاوة اصدار الأسهم عن ما يدفعه المساهمون الجدد للمساهمين القدامى نظير مشاركتهم في الإحتياطيات والأرباح المرحلة والتي تكونت قبل قــبولهم كمســاهمين جدد في المنشأة ، بينما تعبر علاوة اصدار السندات عن المبالغ التى يدفعها أو يسددها حاملوا السندات نتيجة تمتعهم بمعدل فائدة أعلى من المعدل السائد بالسوق ، يشير هذين المصطلحين أن تلك العلاوة تعد وسيلة من وسائل التمويل عندما تلجأ الشركة الى زيادة رأس المال سواء عن طريق اصدار الأسهم أو الإقتراض عن طريق اصدار السندات .

ويثور التساؤل عما اذا كانت علاوة اصدار الأسهم أو السندات ربحا يمكن توزيعــه ، وقد أجاب على ذلك نص المادة (٣١) من القانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٨١ ، حيــث قضــت عــلى ضــرورة تحويل علاوة اصدار الأسهم الى الإحــتياطى القانونى ، ومن ثم تصبح تلك العلاوة غير جائزة التوزيع نقدا ، وانما تضاف للإحتياطى القانونى وتستخدم في الأوجه المقررة له .

أما علاوة اصدار السندات فلم يفصح النص السابق على طريقة معالجتها، ولكن يمكن الإجابة على ذلك بأن تلك العلاوة تعتبر التزاما على الشركة يتعين سداده خلال فترة قرض السندات وذلك كجزء من الفائدة الدورية المرتفعة التى تلــتزم الشركة بسدادها لحملة السندات ، ومن هنا تعالج دفتريا بتوزيعها على ســنوات القــرض بنسبة ما تستفيد كل فترة من الأموال المقترضة وتخفيض العبء الحقيقى للفائدة تبعا لذلك ، ومن ثم فهى لا تعد أرباحا قابلة للتوزيع .

٥/٢/٩ توزيع الكوبونات

لكل شركة مساهمة أن توزع على حملة اسهمها جزء من الأرباح القابلة للتوزيع يتحدد في ضوء أحكام العقد والنظام الأساسى للشركة ، وطبقا لسلطات مجلس الإدارة والجمعية العامة وفى ظل الإجراءات الواجب اتباعها في اعلان التوزيعات .

وفيما يلى أهم الأسس المرتبطة بتوزيع الأرباح (الكوبونات) :-

١- يتم دفع الكوبونات عادة في صورة نقدية الا اذا سمح النظام الأساسى بغير ذلك ، حيث قد يسمح بتوزيع الأرباح في صورة أسهم مسددة القيمة Bonus Dividends or Shares (اسهم مجانية) بتحويل الأرباح الى رأس المال وعادة ما يتم ذلك عندما لا يكون هناك سيولة بالمنشأة أو إمتناع البنوك عن قيام المنشأة بالسحب على المكشوف وذلك في ضوء النظام الأساسى للشركة .

٢- عادة ما تقوم الجمعية العامة باعلان الكوبونات ، حيث لا يعتبر الكوبون دينا للمساهمين في ذمة الشركة يمكن المطالبة به الا من تاريخ تصديق الجمعية العامة عليه .

٣- يقترح مجلس الإدارة الكوبونات التى يمكن صرفها في مشروع توزيع الأرباح الذى يتضمنه تقرير المجلس عن نشاط الشركة رغما عن أن الجمعية العامة هى التى تعلن عن توزيعها ويقوم المجلس بتعيين تاريخ صرف الأرباح بحيث لا يتعد ذلك ٣٠ يوم من تاريخ اعتماد الميزانية وصدور قرار الجمعية العامة أو خلال ستين يوما ، وتجدر الإشارة الى أن الجمعية العامة لا يمكن أن تتجاوز تلك المبالغ ، لأن

مجلس الإدارة أدرى ببواطن الأمر في الشركة واحتياجاتها المالية وظروفها المستقبلية ، ولا يمكن للمساهمين - بما في ذلك حملة الأسهم الممتازة المجمعة الأرباح - أن يصرو على اجراء ذلك التوزيع .

٤- اذا رؤى تعديل حقوق فئات المساهمين عند توزيع الأرباح ، لا يكون ذلك الإجراء مقبولا الا اذا كان موضوع الإقتراح قد فصل في اعلان دعوى الجمعية وكان الحاضرون على الأقل يمثلون نصف رأس المال، وأن القرار قد تم بموجب ثلثى أصوات الحاضرين طبقا لنص المادة (٧٠) من قانون الشركات في مصر .

٥- لا يقل نصيب العاملين في الأرباح عن ١٠% من الأرباح ولا يزيد عن الأجور السنوية للعاملين .

٦- لا يجوز تحديد مكافآت مجلس الإدارة بأكثر من ١٠% من الأرباح المقرر توزيعها .

٧- في حالة وجود حصص تأسيس أو حصص أرباح فلا يجوز أن يخصص لها ما يزيد عن ١٠% من الأرباح القابلة للتوزيع .

وقد تثور بعض المشاكل المرتبطة بتوزيع الأرباح يجب تحديد الموقف المهنى للمراجع لها لعل أبرزها ما يلى :-

١- التوزيعات المؤقتة

وقد يعطى النظام الأساسى للشركة لمجلس الإدارة الحق في اعلان كوبونات مؤقتة تدفع لحملة الأسهم خلال العام المالى ، ويطلق عليها التوزيعات المؤقتة **Interim Dividends** بخلاف التوزيعات النهائية **Final**

Dividends التى تتقرر بعد انقضاء المدة المالية بعد اعتماد القوائم المالية من الجمعية العامة . ويراعى عند اجراء التوزيعات المؤقتة ما يلى :-

- أن تـلك التوزيعات تدفع من أرباح العام كله . ومن ثم يجب فحص جميع الإحـتمالات المسـتقبلية قبل تقرير معدل التوزيع المؤقت ، حيث أنه قد يـترتب عـليه اذا ما كان أرباح السنة المالية في أواخر العام كانت غير كافية لتغطية تلك التوزيعات المؤقتة يكون الصرف قد تم من راس المال .
- يجـب ألا يـتم الـتوزيع المؤقت على إستنتاج أن وجود رصيد كبير من النقدية يوحى بتحقيق مزيد من الأرباح ، حيث قد يكون مرد زيادة النقدية الى بيـع أصول ثابتة لم يستبدل بعد أو وجود اضافات الى راس المال أو التأخير في سداد الإلتزامات ، بمعنى ضرورة اتباع سياسة الحيطة والحذر قبل تقرير التوزيعات المؤقتة .
- يجـب أن يكون معدل التوزيع المؤقت أقل من معدل التوزيع النهائى حتى لا تـتأثر أسـعار أسـهم الشـركة فـي البورصة ، ولذلك يجب أخذ عديد من الإعتبارات لتحقيق ذلك لعل أهمها فحص المركز النقدى للمنشأة ، مدى تأثير الـتوزيع المؤقت على كفاية رأس المال العامل اللازم لإحتياطيات المنشأة ، دراسة ظروف المنشأة واتجاه نشاطها في الفترة المتبقية من العام .
- أن إعلان التوزيع المؤقت يجرى بمعرفة مجلس الإدارة ، وللمجلس الحق في الغاء قرار التوزيع ، ولا يمكن للمساهمين المطالبة به قضائيا حيث أنه لم يعلن في تلك الحالة بواسطة الجمعية العامة .

ويتمثل موقف المراجع بالنسبة لتلك التوزيعات المؤقتة في الآتى :-

- الـتأكد من أن النظام الأساسى يسمح لمجلس افدارة باقتراح وصرف تلك التوزيعات المؤقتة .

- التحقق من صحة الحسابات المؤقتة ومن كفاية الأرباح الظاهرة بها .
- ليس للمراجع التدخل في المسائل المالية التى تعد من صميم إختصاصات مجلس الإدارة الا اذا طلب صراحة ابداء النصح بشأنها .

٢- توزيعات الأسهم الممتازة

كثيرا ما تتضارب مصالح الفئات المختلفة من حملة الأسهم (سواء الممتازة أو العادية) ، ومن أمثلة ذلك ما ورد في قضية Dent V.London Tramway Co. Ltd . ، حيث اغفلت تحميل حساب الأرباح والخسائر في أحد السنوات بمصروفات صيانة وتجديدات الأصول الثابتة ، وأرادت استدراك ذلك في حساب السنة التالية ، الا أن المحكمة قد قضت بأنه ليس للشركة أن تحرم حملة الأسهم الممتازة من التوزيعات في السنة الأخيرة بتحميل حساب الأرباح والخسائر بمصروفات كان يجب أن تحمل للسنة السابقة ، ونجم عن اغفالها في السنة المذكورة توزيع أرباح صورية بغير وجه حق على المساهمين العاديين .

لذلك يراعى عند اجراء التوزيعات على حملة الأسهم الممتازة ما يلى :-

- يراعى عدم توجيه الشركة حساباتها لمصلحة فريق من المساهمين دون الأخر بمراعاة تطبيق نصوص النظام الأساسى بدقة .
- ليس لحملة الأسهم الممتازة الإعتراض على استخدام أرباح السنة الحالية في تعويض الخسائر المرحلة من السنوات السابقة ، أو في تغذية الإحتياطيات في حدود نصوص النظام الساسى ، طالما أن حسن النية متوفر في اعداد القوائم المالية بشكل يراعى مصالح جميع المساهمين .

- يطلق عادة لمجلس الإدارة سلطة اعلان ودفع كوبونات الأسهم الممتازة ، وفى تلك الحالة لا ينشأ حق الأسهم الممتازة في التوزيعات الا بعد اعلانها من المجلس ، فهى لا تعد دينا على الشركة قبل اعلانها .
- أمـــا اذا لم ينص في النظام الأساسى على اشتراط اعلان توزيعات الأسهم الممـــتازة بواسطة مجلس الإدارة ، فانها يكفى لنشوء حقها في التوزيعات وجـــود أربـــاح صافية بمقدار كافى بعد استنزال الإحتياطيات القانونية أو الإتفاقيـــة ، وتعـــالج أى مـــتأخرات فـــي تلك الحالة كالتزامات محتملة **Contingent Libility** .

٣- حكم الكوبونات التى يسقط حق أصحابها في المطالبة بها

تظهـــر الكوبونـــات التى لم تدفع الى مستحقيها ضمن الإلتزامات بقائمة المركـــز المالى ، وفى حالة عدم دفع تلك الكوبونات حتى اعداد الميزانية فان ذلـــك يكون مرجعه عدم توفير الشركة النقدية اللازمة لسداد ما تقرره الجمعية العامـــة مـــن توزيعات ، وتسقط حق أصحاب الكوبونات في المطالبة بها بعد مضى فترة خمسة سنوات من تاريخ اعلان التوزيع .

ويؤكد ذلك ما جاء بنص المادة ١٧٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعـــدل بالقـــانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، حيث تؤول الى الحكومة نهائيا جميع مـــبالغ الكوبونات التى يسقط حق أصحابها في المطالبة بها ، وذلك بعد مضى خمسة سنوات من تاريخ اعلان توزيع الكوبونات .

٥/٢/١٠ دور المراجع المهنى

ترتكـــز مســـئولية مراقب الحسابات بخصوص توزيع الربح على ناحية قانونيـــة وأخرى محاسبية ، فمراقب الحسابات يجب أن يتبع في عملية تحديد الربح المعايير المحاسبية المتعارف عليها بالإضافة الى أحكام القوانين والنظام الأساسى للشركة (القانون النظامى) ، ويمكن تحديد دور واجراءات مراقب الحسابات المرتبطة بتوزيع الأرباح على النحو التالى :-

١- يجـــب عـــلى مراقب الحسابات أن يتحقق من التزام الشركة (إقتراح مجـــلس الإدارة وموافقـــة الجمعية العامة) عند توزيع الربح بأحكام القـــانون ونصـــوص التشـــريع بالإضـــافة الى المواد التنظيمية التى يتضـــمنها الـــنظام الأساســـى للشركة بالإضافة الى معايير المحاسبة المـــتعارف عـــليها حسب ما تقدم وعدم مخالفة الشركة لأى من تلك القواعد والمعايير .

٢- يـــتعين عـــلى مراقب الحسابات أن يطمئن دائما الى احتفاظ الشركة بـــرأس المال باعتباره الضمان العام للدائنين ، بحيث يتحقق من عدم اجراء أى توزيع منه على المساهمين في شكل أرباح صورية .

٣- اذا ما رغبت الشركة في توزيع ما حققته الشركة من أرباح راسمالية، يـــتعين على مراقب الحسابات فحص المركز المالى للشركة ، بهدف الـــتحقق من أن ذلك الربح يمثل فائض في صافى الأصول ، وأنه قد تحقـــق فعـــلا فـــي صورة نقدية ، كما يتعين دراسة النظام الأساسى للشركة وما اذا يجيز توزيع ذلك الربح ، وأن ما يتبقى من بعد توزيع النسبة كاف لإعادة أصول الشركة الى ما كانت عليه أو شراء أصول

جديــدة ، فــاذا ما اطمئن المراقب لذلك يجب أن يقرر مدى كفاية ما تبقى من ناتج بيع الأصل أو التعويض عنه لإعادة اصول الشركة الى ما كانت عليه .

٤- يجــب أن يتحقق مراقب الجسابات أنه اذا ما كانت الأرباح الموزعة تتضمن أى أرباح سابقة أو مبالغ محولة من احتياطيات ، وأنها تظهر بشكل واضح وتم عرضها والإفصاح عنها بالقوائم المالية .

٥- يجــب عــلى مراقب الحسابات أن يطمئن الى تغطية الشركة لما قد تكون قد تكبدته من خسائر مرحلة فترة أو فترات سابقة ، قبل اعتماد توزيع أرباح عن السنة الحالية .

٦- يتعين على مراقب الحسابات أن يتأكد من المراجعة الحسابية والمستندية لــتوزيعات الأرباح ، وفحص ما تم سداده بالكامل للمستحقين (سواء أكــانوا مساهمين أو أعضاء مجلس إدارة أو عاملين ..) ، والتأكد من صــرفها قــبل حلول التقادم الخمسى ، واذا ما لحق التقادم بعض تلك الكوبونــات عــليه أن يــتحقق مــن توريــد الشركة لتلك الكوبونات والــتوزيعات الــتى ســقط حــق أصحابها في المطالبة بها للتقادم الى الحكومة .

٧- تتضمن أهم إجراءات مراقب الحسابات للتحقق من صحة التوزيعات ما يلى :-

أ - الــتحقق مــن أن التوزيعات المدفوعة والمقترحة قد تم احتسابها بطريقة صحيحة .

ب- أن الإحتياطيات الظاهرة بالميزانية قد تم احتسابها بطريقة سليمة، وأنها متفقة مع القوانين المعمول بها والقانون النظامى للشركة .

جـ- أن الإحتياطيات قد تم اظهارها على أسس سليمة وثابتة وطبقا لما هو متبع في الفترة السابقة .

وأنه قد استبعدت كافة المبالغ التى يجب تحميلها على قائمة الدخل قبل اجراء التوزيعات (ضرائب الدخل على سبيل المثال) .

هـ- التأكد من أن التوزيعات قد تمت طبقا لمحاضر الجمعية العامة ومجلس الإدارة .

و- مراجعة التوزيعات التى لم يتم المطالبة .

م- اعداد بيان بالإحتياطيات حيث يتم ايضاح أنواعها وطريقة تكوينها، والتحقق من عدم استخدام أية إحتياطيات الا بعد الحصول على الموافقة اللازمة ، مع التأكد من تكوين الإحتياطيات التى نص عليها القانون .

٨- تحقق مراقب الحسابات من أنه تم الإفصاح عن بنود حقوق الملكية بصورة منفصلة طبقا لمعايير المحاسبة المصرية على النحو التالى :-

ا - رأس المال المرخص به والمصدر والمدفوع .

ب- رأس المال الغير مسدد والقيمة الإسمية للسهم .

ج- حركة حساب رأس المال خلال الفترة المالية .

د - أرصدة وحركة الإحتياطيات خلال الفترة المالية .

هـ- أرباح إعادة التقييم .

و - الأرباح المتحجزة .

ز - الحقوق والقيود المفروضة على توزيعات الأرباح .

٥/٣ حالات ومشاكل عملية

٥/٣/١ حالة عملية على البنود العادية وغير العادية

حدد أيا من البنود التالية يعد بند عادى وأيهما يعد بند غير عادى وما اذا كان يستوجب الإفصاح بشكل مستقل عند تصوير قائمة الدخل أو بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية :-

	بند عادى	بند غير عادى	افصاح مستقل
١- فوائد محصلة من ودائع لأجل .			
٢- خسائر مصادرة حكومة أجنبية لأحد فروع البنك .			
٣- خسائر نتيجة لزلزال .			
٤- تخفيض المخزون الى صافى القيمة الإستردادية .			
٥- أرباح بيع اصل ثابت .			
٦- أرباح بيع استثمار طويل الأجل .			
٧- أرباح بيع استثمار قصير الأجل .			
٨- تعويض بحكم قضائى عن حادث .			
٩- رد جزء من مخصص .			
١٠- توقف البنك عن ممارسة أحد الأنشطة.			
١١- تعويض من شركة تأمين عن كارثة طبيعية .			
١٢- ضرائب الدخل .			
١٣- اعدام دين بمبلغ ضخم جدا .			

الحل :-

	بند عادى	بند غير عادى	افصاح مستقل
١- فوائد محصلة من ودائع لأجل .	×		
٢- خسائر مصادرة حكومة أجنبية لأحد فروع البنك .		×	×
٣- خسائر نتيجة لزلزال .		×	×
٤- تخفيض المخزون الى صافى القيمة الإستردادية .	×		×
٥- أرباح بيع اصل ثابت .	×		×
٦- أرباح بيع استثمار طويل الأجل .	×		×
٧- أرباح بيع استثمار قصير الأجل .	×		×
٨- تعويض بحكم قضائى عن حادث .		×	×
٩- رد جزء من مخصص .	×		×
١٠- توقف البنك عن ممارسة أحد الأنشطة.	×		×
١١- تعويض من شركة تأمين عن كارثة طبيعية .		×	×
١٢- ضرائب الدخل .	×		×
١٣- اعدام دين بمبلغ ضخم جدا .	×		

٥/٣/٢ حالة عملية على تصحيح الأخطاء وتطبيق السياسات المحاسبية

١- ما هى الأمور التى تتطلب الإشارة اليها في تقرير مراقب الحسابات من ضمن الأمور التالية ؟

أ - تضمنت حسابات العام الحالى تصحيحا لخطأ حدث في حسابات العام السابق وذلك عند حساب رصيد حساب الفوائد المدفوعة مقدما .

ب- حدث تغيير في طريقة حساب الإهلاكات دون أن يكون لها تأثير على نتائج أعمال السنة الحالية وان كانت سوف تؤثر على نتائج أعمال السنوات التالية .

الحل :-

١- المطلوب في هذا السؤال التعرف عندما يلتزم مراقب الحسابات بالإشارة في تقريره على أحداث قد تؤثر على مدى انتظام تطبيق السياسات المحاسبية .

أ - في حالة تصحيح خطأ نشأ نتيجة حساب الفوائد المدفوعة مقدما بطريقة خاطئة لا يلزم معه ادراج ذلك في تقرير مراقب الحسابات عن السنة التى تم فيها التصحيح .

ب- التغيير في طريقة تقدير مخصص الضمان في شركة صناعية لا يلزم الإشارة اليه في تقرير مراقب الحسابات .

ج- لا يلزم الإشارة الى التغيير في طريقة حساب الإهلاك في تقرير السنة الحالية ولا يغير في الأمر أن التأثير سيكون منصبا على نتائج أعمال السنوات التالية حيث أن مسئولية المراقب تنحصر في السنة الحالية .

٥/٣/٣ حالات عملية

حالة على الأخطاء الجوهرية

كانت قائمة الدخل لأحد الشركات عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١ كالآتى :-

	٢٠٠١	٢٠٠٠
مبيعات	١٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	٨٥٠٠٠	٧٩٠٠٠
أرباح الأنشطة العادية قبل ضرائب الدخل	٣٥٠٠٠	٢١٠٠٠
ضرائب الدخل (٤٠%)	١٤٠٠٠	٨٤٠٠
صافى الربح	٢١٠٠٠	١٢٦٠٠

معلومات اضافية

- اكتشفت الشركة خلال عام ٢٠٠١ أن بعض المنتجات تم بيعها خلال عام ٢٠٠٠ وتـم ادراجهـا بالخطأ ضمن المخزون في ٢٠٠٠/١٢/٣١ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه .
- بلغت الأرباح المرحلة في ٢٠٠٠/١/١ مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه وفى ٢٠٠٠/١٢/٣١ بمبلغ ٢٢٦٠٠ جنيه مصرى .

المطلوب :- بصفتك مراقبا للحسابت – نصح الإدارة المالية بالآتى :-

(١) اعادة تصوير قائمة الدخل وقائمة الأرباح المرحلة بعد التعديل .

(٢) اعداد مشروع بالإيضاحات اللازمة لتصحيح هذا الخطأ .

الحل :-

بيانات مستخرجة من قائمة الدخل عن السنة المالية ٢٠٠١	٢٠٠١	٢٠٠٠
مبيعات	١٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المباعة	(٧٥٠٠٠)	(٨٩٠٠٠)
أرباح الأنشطة العادية قبل ضرائب الدخل	٤٥٠٠٠	١١٠٠٠
ضرائب الدخل	(١٨٠٠٠)	(٤٤٠٠)
صافى الربح	٢٧٠٠٠	٦٦٠٠

بيانات مستخرجة من قائمة الأرباح المرحلة	٢٠٠١	٢٠٠٠
رصيد أول المدة للأرباح المرحلة قبل التعديل	٣٢٦٠٠	٢٠٠٠٠
تصحيح خطأ جوهرى *	(٦٠٠٠) *	—
رصيد أول المدة للأرباح بعد التعديل	٢٦٦٠٠	٢٠٠٠٠
صافى الربح	٢٧٠٠٠	٦٦٠٠
رصيد أخر المدة للأرباح المرحلة	٥٣٦٠٠	٢٦٦٠٠

* تتمـــثل في فرق ١٠٠٠٠ جنيه – ٤٠٠٠ جنيه الضريبة المستحقة عليها = ٦٠٠٠ جنيه .

بيانات مستخرجة من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية

يتضـــمن المخزون في ٢٠٠٠/١٢/٣١ مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه بالخطأ قيمة بعض المنتجات التى تم بيعها خلال عام ٢٠٠٠ ، وقد تم تعديل القوائم المالية عن عام ٢٠٠٠ لتصحيح هذا الخطأ .

٥/٣/٤ حالة عملية عن توزيع الأرباح

بصفتك مراقبا لحسابات احدى الشركات اعطاء الرأى المهنى عن ما يأتي :-

١- قد تتطلب بعض التشريعات عدم توزيع بعض الإيرادات على المساهمين مثل أرباح اعادة تقييم العملات الأجنبية غير المحققة .
اذكر طريقة معالجتك لهذا الرصيد وكيف تظهره في حساب الأرباح والخسائر والميزانية .

٢- أثناء مراجعتك ميزانية احدى الشركات المالية تبين لك أن العميل لم يقم بدراسة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها استنادا الى أنهم يدعمون المخصص بكامل صافى الأرباح المحققة ، وبالتالى لا يتم توزيع أرباح على المساهمين .

الحل :-

١- عندما تتطلب بعض التشريعات عدم توزيع بعض الإيرادات لأى سبب من الأسباب فان هذا المنع لا يلغى طبيعة هذه الإيرادات من كونها ايرادات يجب أن تدرج ضمن ايرادات قائمة الدخل عن الفترة التى تحققت فيها. وأن كانت تلزم الشركة بعدم توزيع تلك الإيرادات على المساهمين حتى تتحقق الشروط القانونية للتوزيع ، وعلى ذلك فتظهر الإيرادات ضمن ايرادات قائمة الدخل وترحل الى حساب توزيع الأرباح ، وهنا يجب أن يحسب الإحتياطى القانونى على كامل الأرباح وفقا لمتطلبات النظام الأساسى للشركة، ويظهر رصيد حساب الأرباح المحتجزة ضمن حقوق المساهمين في الميزانية بعد رأس المال والإحتياطيات والأرباح غير الموزعة .

٢- يجـب على الشركات والمؤسسات المالية وضع سياسة محاسبية تتبع فـي كـل الأحـوال لدراسة رصيد حساب العملاء أو القروض أو السلفيات بغـرض تحديـد قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها في تاريخ كل ميـزانية . والمخصص عموما يكون لمواجهة مخاطر مؤكدة الحدوث وغير محـددة المقـدار ، والمخصص يحمل على قائمة الدخل ولا يدخل في تقدير رصـيده مقـدار أرباح الفترة المالية فقد يستنزف كافة أرباح الفترة وقد يزيد عـليها وبالـتالى تظهـر نتيجة أعمال الفترة بخسائر بصرف النظر عن قدر الأربـاح قـبل حسـاب المخصص . والسياسة المتبعة في هذه الحالة بتدعيم المخصـص بقيمة الأرباح المحققة تعتبر سياسة غير سليمة بسبب عدم وجود أى صلة بقدر المخصص وقدر أرباح الفترة .

٣- وبالنسبة لمراقب الحسابات فيجب عليه :-

أ - فحـص مقدار مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وتحديد قدر العجز في رصيده في تاريخ القوائم المالية - ان وجد .

ب- ادراج فقرة بتقريره يشرح فيها سياسة تدعيم المخصص المتبعة وقدر العجز في المخصص .

جـ- اذا كان العجز في رصيد المخصص جوهرى فعلى المراجع أن يتحفظ على ذلك في تقديره .

٤- يجـب على مجلس ادارة الشركة عدم اخفاء أى بيانات أو معلومات عـن مراقب الحسابات ، والا اعتبر هذا الأمر تحديدا من نطاق مهمة مراقب الحسـابات وبالتالى قد لا يتمكن من أداء مهمته بشكل مهنى مقبول ، ووضع هـذا التحديد على أعمال مراقب الحسابات قد لا يستطيع معه تقدير رقم مادى لقيمـة الأعمال التى حجبت عنه ولا يستطيع أن يجزم أنها قد تكون جوهرية

وهامــة لــتحديد رأيــه على القوائم المالية ، وبالتالى فعلى مراقب الحسابات اختيار أحد الأمرين :-

أ – الإستقالة من مراجعة حسابات الشركة .

ب- اصــدار تقريره مشيرا الى التحديد الذى تم على اجراءات المراجعة ومذيلا التقرير بعدم ابداء أى رأى على القوائم المالية تبعا لذلك .

٥/٣/٥ حالة عملية عن توزيعات الأرباح

عند مراجعتك للميزانية وقائمة الدخل لإحدى الشركات المساهمة تبين أن :

أولا : أنه رحل الى قائمة الدخل المبالغ الآتية :

	جنيه
ربح من تحصيل ديون مشتراه	١١٤
ربح من بيع فرع الشركة	٣٠٠٠
ربح من اعادة تقدير العقارات	١٥٠٠
	٤٦١٤

ثانيا : أن الأصول الآتية قد أعيد تقديرها كالآتى :-

أصول ثابتة	من ١١٠٠٠	الى ١٦٠٠٠ جنيه .
بضاعة	من ٨٠٠٠	الى ١٢٠٠٠ جنيه .
شهرة المحل	من ٩٠٠٠	الى ١٠٠٠٠ جنيه .

ويقــترح المديــرون توزيع أسهم منحة مقابل هذه الأرباح ومقابل اعادة التقدير .

المطلوب : بصفتك مراجعا للشركة ابداء الرأى فيما اذا كان هناك اعتراضات على تلك التوزيعات أم لا .

الحل :-

أولا :- يجب أن يؤخذفى الحسبان ما يلى :-

(أ) لا يمكن اعتبار الربح الناتج عن تحصيل الديون المشتراة قابلا للتوزيع الا اذا تبين وجود فائض بعد اعادة تقويم جميع الأصول الأخرى .

(ب) الأرباح الناتجة من بيع جزء من المنشأة يمكن توزيعها اذا لم يوجد نص يخالف ذلك في القانون النظامى وبعد اعادة تقدير جميع الأصول والالتزامات .

(جـ) أما الربح الناتج عن اعادة تقدير العقارات فانه ربح لم يتحقق ولا يمكن توزيعه نقدا الا اذا كان ناتجا عن المغالاة في الإهلاك في الأعوام السابقة .

ويلاحظ أنه لا مانع من استخدام الأرباح المذكورة في البنود " أ أو ب أو جـ " في تعويض الرصيد المدين لحساب الأرباح والخسائر المرحلة بالميزانية – ان وجد .

ثانيا :- يجب على المراجع أيضا القيام بالآتى :-

(أ) يجب أن يتحقق المراجع من أن اعادة التقويم قد أجريت بمعرفة خبراء مستقلين وأنها تمت مع توفر حسن النية ، هذا وعلى المراجع أن يشير الى جميع الحقائق في تقريره . ويجب أن تظهر هذه الأصول بالميزانية بشكل يوضح أنه قد أعيد تقديرها .

(ب) يجب فحص قيمة البضاعة مع أسعار الشراء الجارية ومع أسعار البيع ومع تكلفة الإنتاج ، حيث أنه يبدو أن زيادة قيمة البضاعة بمقدار ٥٠%

أمـــر غير عادى وسيؤثر حتما بالتخفيض على أرباح المدد التالية . ويجب أن يذكـــر المراجع في تقريره أن أساس تقويم البضاعة قد عدل ويراعى في هذا الصدد الثبات على الأساس الجديد في المستقبل .

(جـــ) أمـــا عن اعادة تقويم شهرة المحل يجب أن لا ترتفع قيمتها عن تكلفتها الأصلية ، وبشرط أن تكون القيمة الحالية لتلك الشهرة لا تزال مساوية على الأقل لتلك التكلفة .

(د) وغنى عن البيان أنه يجب أن يسمح القانون النظامى بتوزيع الأرباح في صورة أسهم منحة .

٥/٣/٦ حالة عملية عن توزيع الأرباح

أثـــناء مراجعـــتك لحسابات شركة مساهمة وجدت أن المديرين قد دفعوا كوبونا من رأس المال .

وقـــد استشارك المديرون فيما اذا كانوا مسئولين شخصيا بالرغم من أنهم فعـــلوا ذلـــك عـــن جهـــل بالقانون ، وما اذا كان في امكانهم أن يطلبوا من المساهمين رد ما وزع عليهم .

الحل :-

١- لا يســـمح القانون باجراء توزيعات من رأس المال ، وعلى ذلك فاذا قام المديرون بدفع كوبونات من رأس المال فانهم يكونون مسئولين بالتضامن فـــي أن يردوا للشركة الأموال التى أساءوا استعمالها ، علاوة على المسئولية الجـــنائية الـــتى فرضها القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ في المادة ١٦٢ على كل عضو مجلس ادارة وزع أرباحا من راس المال ،؟ وعقوبة ذلك هى :

– مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد – لمدة لا تقل عن سنتين وغرامة لا تقل عن الفى جنيه ولا تجاوز ١٠٠٠٠ جنيه أو باحدى هاتين العقوبتين .

٢– ولكن اذا كانت التوزيعات قد أجريت بحسن نية بناء على تقويم مغالى فيــه لبعض الأصول (مثل البضاعة) قام باعداده موظفو المنشأة المسئولون الذين يحق للمديرين أن يودعوا ثقتهم فيهم ، فلا يعتبر المديرون مسئولين في هذه الحالة .

٣– اذا نــص القــانون على عدم جواز اجراء توزيعات الا من الأرباح المحققــة فــان المديــرين يكونون مسئولين عن التوزيعات التى يجرونها من الأرباح المقدرة (التى لم تتحقق) .

٤– فــاذا كان المساهمون على علم بأن التوزيعات كانت من رأس المال فقــد يكــون للمديرين الحق في التعويض ضد المساهمين ، بمعنى أن هؤلاء الآخرين قد يلزمون برد الكوبونات التى استلموها ، ولكن هذا الحق ينعدم اذا تــبين أن المديــرين قد أعلنوا صراحة أو ضمنا أن التوزيعات قد أجريت من الأربــاح . ويجــب أن يكــون مفهوما أن المديرين هم المسئولون الأول في مواجهة الشركة ، ولا يعفيهم من تلك المسئولية تصديق الجمعية العمومية على التوزيعات .

٥– وقــد يلجأ المديرون تصحيحا للوضع الى خصم الكوبون الموزع من رأس المال من التوزيعات المستقبلة وفى هذه الحالة يتخلصون من مسئوليتهم القانونية .

٦– وللقضاء وحده أن يعفى المديرين من المسئولية كليا أو جزئيا اذا تبين أن تصرفهم كان معقولا وبحسن نية .

٥/٣/٧ حالة عملية عن توزيعات الأرباح

يـرغب مجـلس الإدارة فـي أحـد الشركات المساهمة أن يقوم باجراء المعالجات المحاسبية التالية لأغراض تمكين الشركة من توزيع كوبونات رغما عـن تحقيقها صافى خسائر . وبصفتك مراقبا لحسابات الشركة المطلوب ذكر رأيك الفنى في صورة تقرير تقدمه للإدارة .

١- تخفيـض قسـط الإهلاك للأصول الثابتة بحجة أن قيمتها الإستبدالية تزيد عن القيمة الدفترية .

٢- تقويـم مخزون البضاعة تحت التشغيل أخر المدة بتكلفة الإنتاج بدلا من تكلفة التصنيع كما كان متبع في الأعوام السابقة .

٣- زيادة قيمة السهم في شركة تابعة الى قيمتها السوقية وترحيل الزيادة الى قائمة الدخل .

٤- ترحيل مبلغ من الإحتياطى الرأسمالى الى قائمة الدخل كان ناتج عن ربح من بيع مبانى كانت زائدة عن الحاجة في السنة السابقة .

فهرس